



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza vybraných aspektů mezinárodního zdanění fyzických osob  
Analysis of Selected Aspects of International Taxation of Individuals

Student: Bc. Zuzana Trasoňová  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2018

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Zuzana Trasoňová**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: **Analýza vybraných aspektů mezinárodního zdanění fyzických osob**  
**Analysis of Selected Aspects of International Taxation of Individuals**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Základní principy, metody a smlouvy z oblasti mezinárodního zdanění
  3. Zdanitelné příjmy rezidentů a nerezidentů České republiky
  4. Praktická aplikace zdanění vybraných příjmů rezidentů a nerezidentů České republiky
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KOLEKTIV AUTORŮ. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2017*. 25. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 367 s. ISBN 978-80-7554-064-5.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.
- MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 5th ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018



  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci kromě příloh vypracovala samostatně. Přílohy č. 1-5, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018

  
Bc. Zuzana Trasoňová

# Obsah

<b>1</b>	<b>ÚVOD</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>ZÁKLADNÍ PRINCIPY, METODY A SMLOUVY Z OBLASTI MEZINÁRODNÍHO ZDANĚNÍ</b>	<b>7</b>
2.1	Vznik dvojího zdanění	7
2.2	Rezidence daňového poplatníka	8
2.2.1	Rezident podle ZDP	9
2.2.2	Rezident podle SZDZ	9
2.3	Plátce a poplatník daně	11
2.4	Opatření k zamezení dvojího zdanění	12
2.4.1	Vnitrostátní opatření	12
2.4.2	Dvoustranná opatření	13
2.4.3	Mnohostranná opatření	14
2.5	Metody zamezení dvojího zdanění	14
2.5.1	Metoda zápočtu	15
a.	Metoda úplného zápočtu	16
b.	Metoda prostého zápočtu	18
2.5.2	Metoda vynětí	19
a.	Metoda úplného vynětí	20
b.	Metoda vynětí s výhradou progrese	21
□	Metoda vrchního dílku	22
□	Metoda zprůměrováním	22
2.6	Srovnání metod zamezení dvojího zdanění	23
2.7	Historie smluv o zamezení dvojího zdanění	28
2.8	Druhy a členění smluv	28
2.8.1	Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	28
2.8.2	Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	29
a.	Modelová smlouva OECD	29
b.	Modelová smlouva OSN	31
<b>3</b>	<b>ZDANITELNÉ PŘÍJMY REZIDENTŮ A NEREZIDENTŮ ČESKÉ REPUBLIKY</b>	<b>33</b>
3.1	Aktivní příjmy	33
3.2	Pasivní příjmy	33
3.3	Předmět daně z příjmů fyzických osob v České republice	33
3.3.1	Příjmy ze závislé činnosti	33
a.	Výjimky z článku 15 modelové smlouvy OECD	36
3.3.2	Příjmy ze samostatné činnosti	37
a.	Článek 5 - Stálá provozovna (modelová smlouva OECD)	38
b.	Článek 17 – Umělci a sportovci (modelové smlouvy OECD)	39
3.3.3	Příjmy z kapitálového majetku	40
3.3.4	Příjmy z nájmu	42

3.3.5	Ostatní příjmy .....	43
3.4	Příjmy ze zdroje v ČR .....	44
3.5	Registrace k dani z příjmů .....	44
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÁ APLIKACE ZDANĚNÍ VYBRANÝCH PŘÍJMŮ REZIDENTŮ A NEREZIDENTŮ ČESKÉ REPUBLIKY.....</b>	<b>46</b>
4.1	Daňová povinnost v ČR plynoucí z aktivních příjmů ze zahraničí i tuzemska .....	46
4.2	Daňová povinnost v ČR plynoucí z pasivních příjmů ze zahraničí i tuzemska .....	52
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>61</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK .....</b>	<b>65</b>
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
	<b>PŘÍLOHY</b>	

# 1 Úvod

Při pohledu na dnešní globalizovanou ekonomiku, je jen těžké si představit, že by neexistovala mezinárodní spolupráce zemí, a to nejenom v rámci Evropské unie, ale i v celosvětovém měřítku. Právě spolupráce zemí na takové úrovni jako je dnes, je důležitá nejenom pro jednotlivce, kteří si chtějí přivydělat v zahraničí, ale i pro mezinárodní obchodní společnosti, které mají pobočky po celém světě a dávají tak pracovní příležitosti všem lidem nejenom v produktivním věku. Musíme si především uvědomit, že stát nezdaňuje příjmy jenom rezidentů, ale i příjmy nerezidentů, kteří na území České republiky (dále jen „ČR“) pracují či podnikají. Právě tak jako ČR má i jiná země suverénní právo ukládat daňovou povinnost daňovým subjektům, a to bez ohledu na daňové systémy ostatních zemí, avšak s jistým ohledem na cíl své hospodářské politiky. Každý stát s ohledem na svůj historický vývoj, právní či společenský řád má vytvořený svůj daňový systém. Právě toto odlišení daňových systémů zapříčiňuje, že je nadnárodní úprava přímých daní v komplexním hledisku téměř nemožná. Avšak i přes velké odlišnosti v daňových systémech je úroveň mezinárodní spolupráce, na poli zdanění, v dnešní době na velmi vysoké úrovni. Spravedlivému zdanění napomáhají státy i tím, že mezi sebou uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“). Právě tyto smlouvy (dohody) mezi jednotlivými státy přinášejí jisté uklidnění z řad občanů, kteří si chtějí přivydělat v zahraničí a obávají se, že své příjmy budou zdaňovat dvakrát.

Oblast mezinárodního zdanění je však natolik rozsáhlá a nese s sebou mnoho komplikací a problémů, že tato diplomová práce nemůže pojmout všechny problematické oblasti. Z toho důvodu bude zaměřena pouze na dílčí část problémů, se kterou se běžní poplatníci mohou setkat, a proto bude stěžejním přínosem této práce přiblížit toto téma a poskytnout ucelený základní přehled se zaměřením na základní pojmy a souvislosti.

Cílem této práce je charakteristika problematiky zamezení dvojího zdanění, vysvětlení základních principů a návrh možnosti optimalizace daňového zatížení poplatníka, který má různé typy příjmů jak z tuzemska, tak ze zahraničí.

Po úvodu následuje druhá kapitola, ve které budou vysvětleny základní principy, se kterými se u tohoto tématu můžeme setkat. Také budou popsány jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění, které budou mezi sebou porovnány s ohledem

na zdaněnou část. Dále se tato kapitola bude zabývat i SZDZ. V rámci těchto smluv se kapitola bude zaměřovat i na mezinárodní organizace, kterými jsou Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a Organizace spojených národů (dále jen „OSN“), které vydaly modelové SZDZ.

V následující třetí kapitole budou vymezeny jednotlivé zdanitelné aktivní a pasivní příjmy. Bude představena míra zdanění ve vybraných zemích. Dále tato kapitola bude zaměřena na nerezidenty a na jejich způsob zdanění v ČR.

Ve čtvrté kapitole bude představena optimalizace zamezení dvojího zdanění v praxi se zaměřením na příjmy ze závislé činnosti. Následně budou dopady zdanění zanalyzovány a budou sestavena daňová přiznání z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“). Dále v této kapitole budou srovnávány zdanitelné příjmy z dividend plynoucích z ČR, ale i ze zahraničí.

Diplomová práce je zpracována na základě platné legislativy k 1. 1. 2018. V diplomové práci jsou použity metody analýzy, komparace a deskripce.



## 2 Základní principy, metody a smlouvy z oblasti mezinárodního zdanění

Daň je povinná, neekvivalentní<sup>1</sup> a nenávratná platba do státního rozpočtu, která postihuje každého z nás, kteří máme jakékoliv příjmy, kromě příjmů od daně osvobozených. Jedině stát má právo na vybírání daní, jedná se o základní projev státní suverenity. Avšak po vstupu ČR do Evropské unie v roce 2004 (dále jen „EU“) došlo k částečnému předání kompetencí ve prospěch komunitárního práva<sup>2</sup> a to za účelem ekonomické integrace<sup>3</sup>, která je od roku 2004 logickým a postupným procesem. Sjednocování a harmonizace principů v daňové oblasti je právě nedílnou součástí pro ekonomickou integraci.

Jakékoliv předepisování daňové povinnosti se neomezilo pouze na úrovni multilaterální koncepce<sup>4</sup> komunitárního práva, ale také na základě dvoustranných smluv mezi jednotlivými zeměmi tzv. SZDZ, a jiných mezinárodních ujednáních.

Aby mohla vzniknout daňová povinnost jednotlivce vůči státu, musí se nejdříve určit daňová rezidence onoho daňového subjektu. Tento pojem daňová rezidence je obsažen nejenom v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), ale i ve SZDZ. Právě tyto dva právní předpisy se v této problematice nejvíce propojují a jsou základními kameny pro tuto daňovou oblast. (Sojka, 2017)

### 2.1 Vznik dvojího zdanění

Dvojí zdanění je situace, která nastává pouze tehdy, když je předmět daně zdaňován dvojnásobně či několikanásobně a to daní, která má stejný charakter. Dvojí zdanění však je problém na více úrovních a to na:

- vnitrostátní úrovni, a
- mezinárodní úrovni.

Za vnitrostátní dvojí zdanění se může považovat zdanění, které nastává při aplikaci ZDP. Jako příklad je uvedeno zdanění příjmu ze zisku u právnických osob

---

<sup>1</sup> Neekvivalentní platba je platba, která má jednostranný charakter, a neočekáváme za ni protihodnotu.

<sup>2</sup> Právo Evropských společenství zahrnují směrnice, nařízení a rozhodnutí přijatá na základě Smluv. Jedná se o primární právo Evropské unie.

<sup>3</sup> Propojení a odstranění bariér rozdílných ekonomik zemí.

<sup>4</sup> Mnohostranná dohoda.

(dále jen „PO“), v ČR 19 %, ze kterého se následně vyplácejí dividendy, které se zdaňují v ČR 15 % srážkovou sazbou daně. Takovému zdanění se říká „dvojitý zdanění ekonomické“. (Klimešová, 2014)

V případě, že právnická osoba, která vyplácí dividendy, má sídlo v ČR, pak dividendy standardně vyplácejí již zdaněné, tedy ponížené o patnácti procentní srážkovou daň. Poplatník tedy nemusí uvádět příjem z dividend do svého daňového přiznání, neboť společnost, která tyto dividendy vyplácí, je přizná ve svém vyúčtování daně vybírané srážkou.

Naopak mezinárodní dvojitý zdanění nastává tehdy, kdy fyzická osoba je rezidentem jednoho státu, ale její příjmy plynou i ze státu kde tato osoba není rezidentem, viz kapitola 2.2. Takovéto zdanění nastává v případě, kdy příslušný stát nemá ve svých vnitrostátních předpisech (v ČR ZDP) zavedeno opatření proti dvojímu zdanění či SZDZ neexistuje.

Za dvojitý zdanění se naopak nepovažuje situace, kdy je ten samý předmět daně zatížen dvěma daněmi. Jako příklad si můžeme uvést příjem z prodeje nemovité věci, který je nejdříve podroben dani z nemovitých věcí a následně zdaněn daní z příjmů. (Sojka, 2017)

## **2.2 Rezidence daňového poplatníka**

Slovo rezidence pochází z latinského slova „residentia“ a vyjadřuje stálé sídlo, pobyt či bydliště.

Rezidenství daňového subjektu a jeho určení je základní pro zjištění, kde mají být zdaňovány celosvětové příjmy poplatníka. I v případě, že daňový rezident jednoho státu má příjmy ze státu druhého a tyto příjmy ve druhém státě zdaňuje, musí je přiznat v daňovém přiznání i ve státu, ve kterém je rezidentem. Aby v takovémto případě nedocházelo ke dvojímu zdanění rezidentových příjmů, jsou ve SZDZ určeny metody, pomocí kterých se dvojímu zdanění zabrání. Určení rezidence můžeme podle ZDP, ale také podle SZDZ. Ve starších SZDZ bylo pojmu rezidenství nadřazen pojem „daňový domicil“, který lépe vyjadřoval vztah mezi daňovým subjektem a státem. Tento pojem se ale již nepoužívá, byl nahrazen v článku 4 SZDZ pojmem „rezident“, viz kapitola 2.2.2.

### **2.2.1 Rezident podle ZDP**

V § 2 ZDP je uvedeno, za jakých podmínek se poplatník daně stává rezidentem ČR. Rezidentem ČR se stává poplatník, který má na území ČR své bydliště či se zde obvykle zdržuje. Bydlištěm se podle ZDP myslí stálý byt, kde má poplatník trvalé místo k žití a lze z okolností usuzovat, že má úmysl se v bytě zdržovat. Obvyklým zdržováním se myslí, pobývání na území ČR více jak 183 dnů v roce. Ovšem tyto definice jsou příliš obecné, protože určení rezidence poplatníka může být ve skutečnosti velmi náročné. I z tohoto důvodu vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GŘ“) v roce 2015 pokyn GŘ D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, ve kterém ve článku 4 mimo jiné rozšiřuje i § 2 ZDP a uceluje tím význam tohoto paragrafu o nezbytné informace, nutné ke správnému určení rezidenství.

Podle GŘ je totiž stálým bytem, takový byt, který je kdykoliv poplatníkovi k dispozici, ať už je tento byt vlastní či pronajatý. Poplatníkův úmysl se zde trvale zdržovat se také posuzuje k okolnostem, zda v bytě žijí i jeho rodiče, manželka či děti, a zda je tento byt je užíván i v návaznosti na jeho ekonomické aktivity.

Pro upřesnění bude uveden příklad. Mějme pana Cizince, který pochází ze státu, se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ. V takovém případě se bude posuzovat rezidenství právě podle ZDP. V případě, že se pan Cizinec přistěhuje do ČR a začne se zde trvale zdržovat, pronajme si byt na delší dobu a jeho rodina se přistěhuje do ČR za ním, stává se rezidentem ČR a bude v ČR zdaňovat všechny své celosvětové příjmy. (Sojka, 2017)

### **2.2.2 Rezident podle SZDZ**

V případě, že ČR má s druhou zemí uzavřenou SZDZ. Posuzuje se rezidenství cizince i podle článku 4, tento článek se obvykle nazývá „rezident“.

Aby došlo k posouzení daňové rezidence podle SZDZ, pak musí rezident splňovat podmínky rezidenství u obou zemí zároveň nebo naopak tato posuzovaná osoba nesplní rezidenství podle domácího práva ani v jednom ze smluvních států. V takovémto případě jsou SZDZ nadřazeny domácím předpisům a mají tedy přednost. Tato přednost však zůstává pouze na úrovni těchto dvou právních předpisů a nevztahuje se například na Ústavu ČR, která není ani na jedné z úrovní těchto výše zmíněných právních předpisů. (Vyškovská, 2016)

V případě, že rezidenství je určitelné již podle vnitřních předpisů země a s touto zemí má ČR uzavřenou SZDZ, pak se nemusí rezidenství dále posuzovat podle této smlouvy, ale platí, že tato osoba je rezidentem země, u které vyhověla požadavkům vnitřním předpisů. V ČR se jedná o ZDP.

Dle SZDZ je rezidenství určováno následujícím postupem:

- a) posouzení dispozice stálého bytu,
  - b) posouzení užších osobních a hospodářských zájmů,
  - c) posouzení obvyklého zdržování na území států,
  - d) posouzení státní příslušnosti,
  - e) v případě, že ani jedno z výše uvedených pravidel neurčí daňové rezidenství dané osoby, domluví se smluvní strany vzájemnou dohodou.
- (Miller, 2016)

V Příkladu 2.1 bude předveden postup při konfliktu dvojí rezidence.

### **Příklad 2.1 Postup při konfliktu dvojí rezidence**

#### **Zadání:**

Pan Novák má české občanství a na území ČR má trvalé bydliště. Taktéž má manželku, která žije s poplatníkem ve Spolkové republice Německo (dále jen „SRN“) a dvě zletilé děti, které žijí na adrese poplatníkova trvalého bydliště v ČR. Pan Novák však pracuje v SRN, na území SRN se obvykle zdržuje 183 dní v roce a má zde pronajatý byt, který může nepřetržitě využívat. Příjmy mu však přináší nejenom aktivní příjem ze SRN v podobě mzdy, ale i pasivní příjem z ČR ve formě úroků a dividend.

Z výše uvedených informací si nyní určíme daňovou rezidenci našeho poplatníka.

#### **Řešení:**

Se SRN má ČR, s platností od 17.11.1983, uzavřenou SZDZ, tedy v postupu určování daňové rezidence budeme postupovat dle SZDZ, viz kapitola 2.2.2.

#### **I. Posouzení stálého bytu**

Pan Novák má trvalé bydliště v ČR, ale v SRN má pronajatý byt, ve kterém se obvykle zdržuje 183 dní. Oba byty jsou mu kdykoliv k dispozici. Dle tohoto bodu určování rezidenství by oba státy mohly na pana Nováka pohlížet jako na rezidenta. Proto je nutné se pokusit o určení rezidenství dle dalšího posouzení

## **II. Posouzení životních zájmů**

Na životní zájmy se musí dívat ze dvou možných úhlů. A to na poplatníkovi osobní zájmy (rodina, aj.) a hospodářské zájmy (aktivní a pasivní příjmy).

- Osobním zájmem pana Nováka je bezpochyby jeho rodina. Jeho manželka žije v SRN, ale jeho děti žijí v ČR.
- Hospodářským zájmem je jeho aktivní a pasivní příjem, který opět plyne z obou zemí.

Dle výše uvedených skutečností nemůžeme ani v tomto bodě určit zcela jednoznačně daňové rezidenství pana Nováka.

## **III. Posouzení obvyklého zdržování na území států**

Pan Novák se dle zadání obvykle zdržuje na území SRN 183 dní. Pro určení rezidenství dle obvyklého zdržování na území státu je nutné, aby se zde poplatník prokazatelně zdržoval déle jak 183 dní, tedy ani tento bod v posouzení rezidenství nebude rozhodující.

## **IV. Posouzení státní příslušnosti**

Pan Novák má české státní občanství. V určení daňové rezidence je tedy toto hlavním bodem, ve kterém můžeme zcela jednoznačně určit, že pan Novák je daňovým rezidentem ČR a bude v ČR zdaňovat jeho celosvětové příjmy. Dalším posouzením by byla dohoda mezi smluvními státy, ta však již není nutná.

## **2.3 Plátce a poplatník daně**

Podle kapitoly 2.2 vyplývá, že rezidentem ČR je osoba, která má na území ČR stálý byt nebo se na území ČR obvykle zdržuje. Naopak nerezidentem ČR je osoba, která ani jednu tuto podmínku nesplňuje. Dále je důležité specifikovat termín poplatník a plátce daně, a to kvůli lepší orientaci v této problematice.

Dle ZDP a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) je plátce daně ten, kdo zpravidla zdanitelný příjem vyplácí. A tedy ten, kdo je pod zatížením majetkové odpovědnosti. V našem případě je to i osoba, která nejenom musí správně aplikovat české zákony, ale ručí i za správnost aplikace SZDZ a určuje tak procentní sazbu daně. Avšak ne každá země trvá na tom, aby se plátci řídili podle SZDZ, a tak mnozí zahraniční plátci strhávají daň podle svých vnitřních

předpisů. Poplatník daně si pak může v rámci daňového přiznání zažádat o vrácení přeplatku na dani. Jedná se o tzv. refundační systém. Na plátce v ČR jsou ovšem kladeny vysoké nároky a v případě, že plátce, i když neúmyslně pokrátí či neodvede skutečnou daň, hrozí mu riziko vysokých sankcí.

Oproti tomu poplatník daně je ten, jehož jakékoliv zdanitelné příjmy jsou přímo zatíženy daní. Tedy i poplatník může mít charakter plátce a odvádět sám vypočtenou daň. (Sojka, 2017)

## **2.4 Opatření k zamezení dvojího zdanění**

Aby došlo k diverzifikaci rizika dvojího zdanění byla podniknuta celá řada opatření. Tato opatření se mohou rozdělit do tří níže uvedených typů:

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.

### **2.4.1 Vnitrostátní opatření**

Vnitrostátní neboli jednostranné opatření státu, ve kterém je poplatník rezidentem, omezuje dvojí zdanění na úrovni svých vlastních daňových zákonů a to tím, že svým rezidentům umožní započítat daň na zjištěnou daňovou povinnost, která již byla z jejich zisků zaplacená v zahraničí nebo jim dovolí tuto vypočtenou daň osvobodit. (Rylová, 2012)

V případě koncepce dvojího zdanění v ZDP, která je prioritně orientovaná ve SZDZ existuje výjimka, a to ustanovením v § 38 odst. 4 ZDP. Tato výjimka jasně stanovuje, že v případě příjmů ze závislé činnosti, které má poplatník ze zahraničí a zároveň ze státu, s nímž má ČR uzavřenou SZDZ je poplatníkovi umožněno uplatnit metodu vynětí i za předpokladu, že SZDZ předpokládá, že by měl poplatník použít metodu zápočtu.

Legislativa některých států zachází až tak daleko, že umožňuje zápočet daně, která nebyla a pravděpodobně ani nebude nikdy vypočtena. Tato skutečnost může nastat v případě, že stát, kde tento příjem vznikl, na něho poskytl tzv. daňové

prázdniny<sup>5</sup>. ČR tuto úlevu do své legislativy nepřiznala, avšak byla zahrnuta například do uzavřené SZDZ s Řeckem. (Rylová, 2012)

Některé ze zemí dokonce poskytují automatické osvobození od daně z příjmů, které získávají rezidenti onoho státu ze zahraničních zdrojů. Toto je sice nejjednodušší způsob, jak zamezit dvojímu zdanění, ale hrozí zde určité nebezpečí, že byl osvobozen i příjem, ze kterého nebyla v zemi zdroje nikdy odvedena daň. (Rylová, 2012)

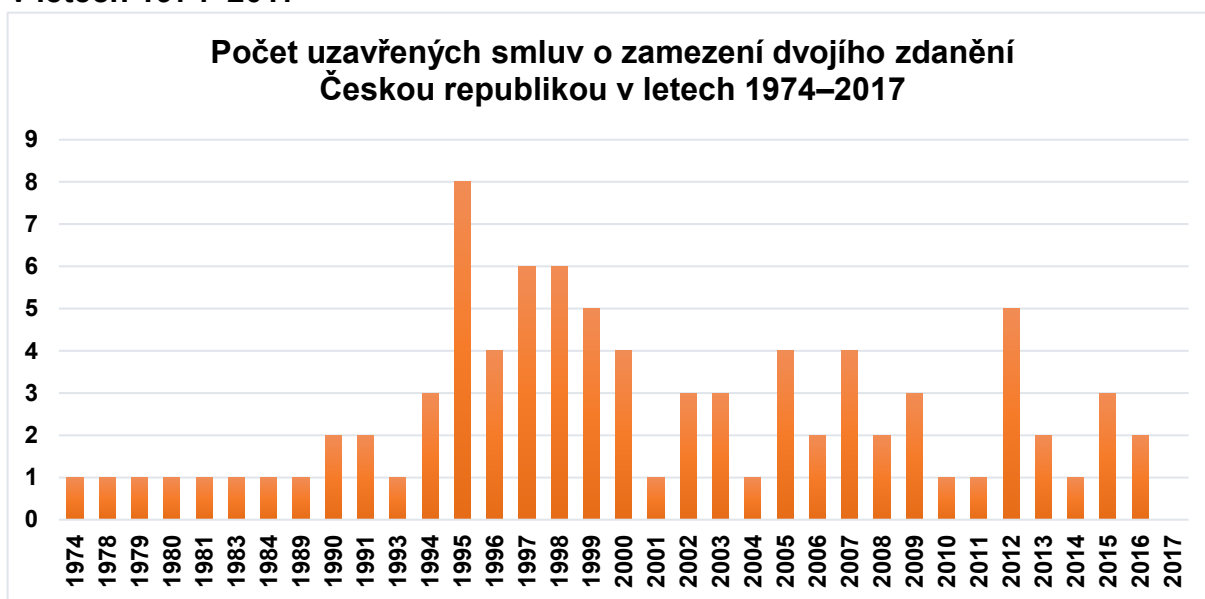
#### **2.4.2 Dvoustranná opatření**

Pravděpodobně nejdůležitějším opatřením, které stát může podniknout k zamezení dvojího zdanění jsou dvoustranná opatření. Jedná se především o SZDZ v oboru daní z příjmů a majetku. O důležitém významu těchto smluv svědčí i to, že za poslední dekádu stoupl počet platných smluv ČR o 20, a to k počátku roku 2018 na 87 smluv s nejenom nejvíce ekonomicky vyspělými zeměmi, ale i s ostatními státy z celého světa. Jak je vidět níže na Graf 2.1 nejvyšší nárůst co do počtu uzavřených SZDZ byl v roce 1995. V tomto roce se počet uzavřených SZDZ zastavil na čísle 8. Dalšími nejvíce produktivními roky jsou pak roky 1997, 1998, 1999, 2012. V roce 2017 sice byla podepsána jedna nová SZDZ s Ghanou, ale tato smlouva nebyla ratifikována a nevzešla tedy v platnost. Dále bylo uzavřeno Ustanovení o zamezení dvojího zdanění a předcházení daňovým únikům v oboru daní z příjmů mezi Českou ekonomickou a kulturní kanceláří v Tchaj-peji a Tchajpejskou hospodářskou a kulturní kanceláří. Následně v roce 2018 byla podepsána nová SZDZ s Korejskou republikou, která po vzetí v platnost nahradí stávající SZDZ. (MFČR, 2018)

---

<sup>5</sup> „Neoficiální název jedné z forem investičních pobídek, kdy investor je na určitou dobu po investici zproštěn povinnosti odvádět některou daň nebo je mu daň snížena.“

**Graf 2.1 Počet uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění Českou republikou v letech 1974–2017**



Zdroj: MFČR (2018), vlastní zpracování

Bohužel ani dvoustranná opatření státu nejsou dostatečným řešením pro zamezení dvojího zdanění. Je běžnou praxí, že nadnárodní společnosti rozptylují svoji výrobu do více států, a to například z důvodu lepší dostupnosti k potřebným surovinám. V takovém případě může nastat situace, kdy finanční úřad nebude moci spolehlivě určit daňové zatížení a objektivně určit výši daně.

### 2.4.3 Mnohostranná opatření

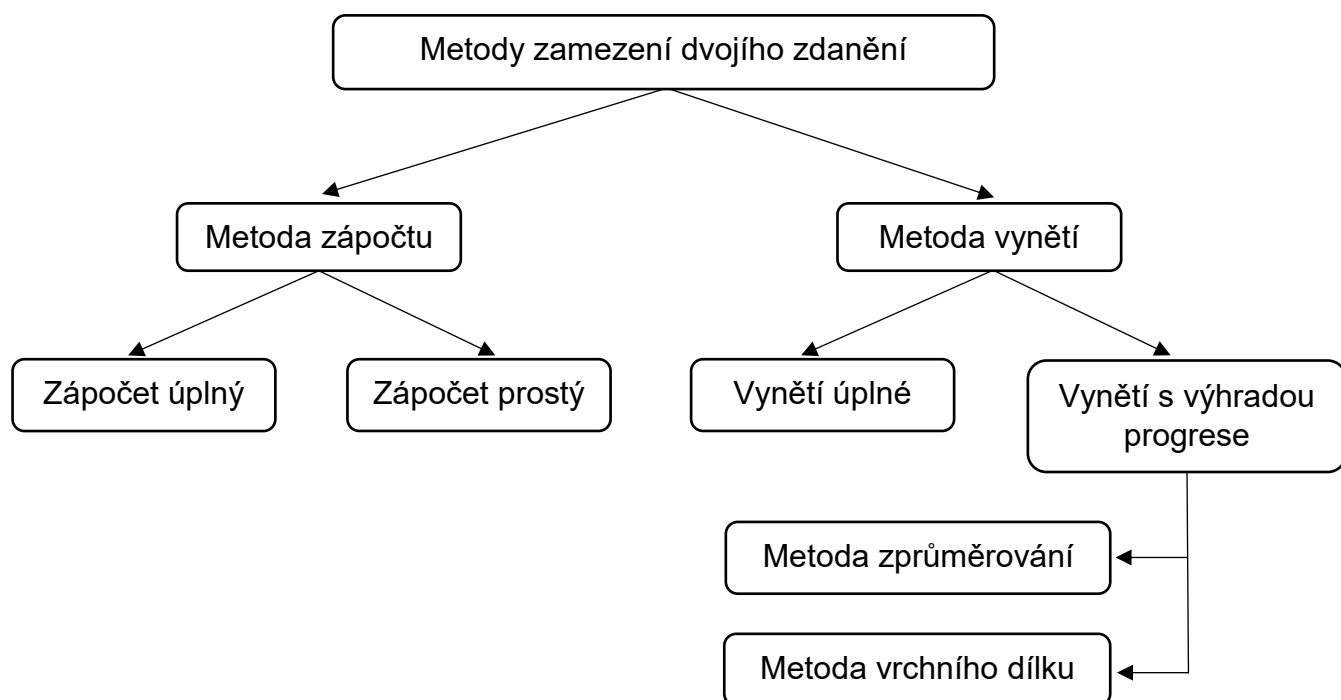
Za mnohostranné opatření se mohou považovat snahy o mezinárodní harmonizaci ze strany OSN, OECD a EU na poli přímých daních. Je zde především snaha o harmonizaci základu daně právnických osob, tedy pravidel pro výpočet základu daně. I když mnohostranná opatření nejsou přímo spjata se dvojím zdaněním fyzických osob, je tato zmínka nutná, a to především z toho důvodu, že jakékoliv zdanění společnosti se nepřímo odráží do příjmů fyzických osob, například ve formě výplaty dividend, jak již bylo popsáno v kapitole 2.1. (Sojka, 2017)

## 2.5 Metody zamezení dvojího zdanění

Aby se zamezilo dvojímu zdanění příjmů je potřeba znát jednotlivé metody, které jsou popsány i v § 38f ZDP, a které slouží k určení daně z příjmu. Jedná se o metody vynětí a metody zápočtu. Podrobné členění bude ukázáno na Obr. 2.1.



**Obr. 2.1 Přehled metod zamezení dvojího zdanění**



Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

Výše uvedené metody zamezení dvojího zdanění lze pouze aplikovat na příjmy, na které jsou určeny. V každé SZDZ je uvedeno, na které příjmy lze metody zamezení dvojího zdanění použít. (Sojka, 2017)

### 2.5.1 Metoda zápočtu

Metoda zápočtu nebo také „Credit system“ je metoda založena na skutečnosti, že daňový poplatník musí zahrnout všechny dosažené celosvětové příjmy do daňového přiznání ve státě, kde je rezidentem. Tato metoda mu umožňuje odečíst od daně, kterou vypočetl z celosvětových příjmů, daň, kterou zaplatil již v zahraničí, a to v souladu se SZDZ a ZDP.

Nejčastějšími chybami v použití metody zápočtu se poplatníci dopouštějí hned v několika případech. Obvyklou chybou při vyplnění daňového přiznání je, že poplatník vykáže příjmy ze zdrojů ze zahraničí v nesprávné výši. Do daňového přiznání je nutné uvádět částku v brutto hodnotě, tedy částku, která není očištěna od zaplacené daně v zahraničí. Dokonce v případě, že se jedná o příjmy dle § 6 ZDP tedy příjmy ze závislé činnosti, je nutné tuto částku navýšit na superhrubou mzdu<sup>6</sup>. Další velice častou chybou je nedodržení ustanovení z §38f odst. 8 ZDP tedy, že příjmy plynoucí ze zdrojů

<sup>6</sup> Hrubá mzda navýšená o 34 % (sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem).

v zahraničí se musejí započítávat za každý stát, ze kterého tyto příjmy plynou, zvlášť. Jinými slovy tento zápočet nelze provést kumulativně, za všechny státy dohromady. (Kolektiv autorů, 2017)

#### **a. Metoda úplného zápočtu**

Tato metoda úplného zápočtu nebo také „Full credit“ zavazuje státy k tomu, aby stát, ve kterém je poplatník daňový rezident, uznával celou daň, která byla odvedena ve státě, ve kterém poplatník rezidentem není. Jinými slovy lze říci, že v daňovém přiznání ve státě rezidenta si poplatník sníží daň i z příjmů, ke kterým se odvedená daň ze státu, kde poplatník není rezidentem nevztahuje, viz Příklad 2.2.

#### **Příklad 2.2**

Pan Novák má příjmy ze závislé činnosti z tuzemska ve výši 300 000 Kč a je rezidentem ČR. Poplatník zároveň vykonával zaměstnání v zahraničí, ze kterého má zdanitelný příjem v přepočtu na české koruny ve výši 200 000 Kč. Ve státě zdroje tohoto příjmu je výše daňové sazby 25 %, poplatník tedy zaplatil v zahraničí z tohoto příjmu 50 000 Kč. Pro zjednodušení tohoto příkladu se bude předpokládat, že poplatník nemá žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani. Pro lepší pochopení metod, především tedy dílčích metod vynětí, budou v příkladu aplikovány dvě sazby daně z příjmu. První sazbou bude klouzavě progresivní daň, která v ČR platila do konce roku 2007. Druhou sazbou pak bude jednotná sazba daně, která je v ČR aktuální a platí od roku 2008, tedy 15 %<sup>7</sup>. Bylo doloženo potvrzení zahraničního finančního orgánu a vypočtená daň byla uznána k zápočtu. Propočet je v českých korunách.

Důležitým prvkem těchto příkladů je klouzavě progresivní daň, která byla do roku 2007 v § 16 odst. 1 ZDP, viz Tab. 2.1. Tato sazba daně platila pro základ daně, který byl již snížený o nezdánitelné části základu daně a odčitatelné položky (zaokrouhlený na sta Kč dolů) a to v níže uvedené výši:

---

<sup>7</sup> Dle § 16 ZDP

**Tab. 2.1 Klouzávě progresivní sazba daně v ČR v roce 2007**

<b>Základ daně v Kč</b>	<b>Daň</b>
0 – 121 200	12 %
121 200 – 218 400	14 544 Kč + 19 % ze základu přesahujícího 121 200 Kč
218 400 – 331 200	33 012 Kč + 25 % ze základu přesahujícího 218 400 Kč
331 200 – více	61 212 Kč + 32 % ze základu přesahujícího 331 200 Kč

Zdroj: ZDP (2007), vlastní zpracování

V případě našeho zadání se budeme pohybovat ve 4. daňovém pásmu, tedy v rozmezí základu daně 331 200 Kč – více.

**Tab. 2.2 Výpočet daňové povinnosti v ČR za použití metody úplného zápočtu**

<b>Popis</b>	<b>Jednotná sazba daně 15 %</b>	<b>Klouzávě progresivní sazba daně</b>
Celosvětové zdanitelné příjmy	500 000	
Zdanitelné příjmy z ČR	300 000	
Zdanitelné příjmy ze zahraničí	200 000	
Daň zaplacená dle potvrzení ze zahraničí 25 % (zdanitelné příjmy ze zahraničí · sazba daně 25 %)	50 000	
Daňová povinnost z celosvětových příjmů	75 000	115 228
<b>Daňová povinnost v ČR po úplném zápočtu daně ze zahraničí</b>	<b>25 000</b>	<b>65 228</b>
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy ( $\frac{\text{zahraniční příjmy} \cdot \text{celková daň před zápočtem}}{\text{celkové příjmy}}$ )	30 000	46 091
Částka fakticky snižující zdanění příjmů ze zdrojů, které nesouvisejí se započítanou daní (daň k úplnému zápočtu – poměrná část daně)	20 000	3 909

Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

Takto vypočtená daň dává smysl pouze v případě postupu dle § 38f odst. 12 ZDP a směrnic Rady č. 2003/48/ES, která byla zrušena směrnicí Rady č. 2011/16/EU o zdanění příjmů, které mají úrokový charakter. V praxi se totiž může stát, že pomocí metody úplného zápočtu se sníží i daňová povinnost poplatníka i z příjmů, které s touto úplně započtenou daní nemají nic společného. Tato újma na daňovém výnosu ČR je zachycena v posledním řádku tabulky. Aby nedocházelo k tomuto fiskálně

nelogickému dopadu, pak stát zdroje těchto příjmů odvádí do státu rezidenta 75 % daňový výnos z vypočtené daňové povinnosti.

Poplatník takto vypočtenou daň v daňovém přiznání vykáže v části týkající se placení daně. (Sojka, 2017)

#### **b. Metoda prostého zápočtu**

Jednou z nejvíce využívaných metod je metoda prostého zápočtu neboli „Ordinary credit“, která eliminuje snižování daňového výnosu státu rezidenta, tak jak jej vykazuje metoda úplného zápočtu. Tato metoda je založena na principu, že v případě vyššího daňového zatížení v cizím státě, se základ daně v daňovém přiznání rezidenta ČR snižuje pouze o výši daně, jakou mu předepisuje ZDP. Zbylá část, která převyšuje možnou výši započitatelné daně se zahrnuje v daňovém přiznání do odčitatelných položek daně. Metodu prostého zápočtu si propočítáme v Příkladu 2.3. (Sojka, 2017)

#### **Příklad 2.3**

Pan Novák má příjmy ze závislé činnosti z tuzemska ve výši 300 000 Kč a je rezidentem ČR. Poplatník zároveň vykonával zaměstnání v zahraničí, ze kterého má zdanitelný příjem v přepočtu na české koruny ve výši 200 000 Kč. Ve státě zdroje tohoto příjmu je výše daňové sazby 25 %, poplatník tedy zaplatil v zahraničí z tohoto příjmu 50 000 Kč. Pro zjednodušení tohoto příkladu se předpokládá, že poplatník nemá žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani. Bylo doloženo potvrzení zahraničního finančního orgánu a vypočtená daň byla uznána k zápočtu. Propočet je v českých korunách.

**Tab. 2.3 Výpočet daňové povinnosti v ČR za použití metody prostého zápočtu**

Popis	Jednotná sazba daně 15 %	Klouzavě progresivní sazba daně
Celosvětové zdanitelné příjmy	500 000	
Zdanitelné příjmy z ČR	300 000	
Zdanitelné příjmy ze zahraničí	200 000	
Daň zaplacená dle potvrzení ze zahraničí 25 % (zdanitelné příjmy ze zahraničí · sazba daně 25 %)	50 000	
Daňová povinnost z celosvětových příjmů	75 000	115 228
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy ( $\frac{\text{zahraniční příjmy} \cdot \text{celková daň před zápočtem}}{\text{celkové příjmy}}$ )	30 000	46 091
<b>Daňová povinnost v ČR po započtení daně ze zahraničí</b> (daňová povinnost z celosvětových příjmů – maximální výše daně pro započtení)	<b>45 000</b>	<b>69 137</b>
Zbýlá část zaplacené daně v zahraničí, která nelze uznat k zápočtu (zahraniční daň – maximální výše daně pro započtení)	20 000	3 909

Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

Jak již bylo řečeno v kapitole Metoda zápočtu 2.5.1 v bodě b., za pomoci metody prostého zápočtu můžeme uznat daň ve státě rezidenta pouze v takové výši, v jaké je v tomto státě zdanění z těchto příjmů. Ve vzorovém příkladu je výše odpovídající možné započtené daně ze zahraničních příjmů 30 000 Kč v případě jednotné sazby daně a 46 091 Kč v případě klouzavě progresivní sazby daně. Daňově odčitatelnou položkou v DPFO bude v tomto případě částka v posledním řádku Tab. 2.3.

## 2.5.2 Metoda vynětí

S metodou vynětí „Exemption“ se dnes můžeme setkat pouze u starších uzavřených SZDZ. V těchto smlouvách se tato metoda používá spíše u příjmů, které plynou ze zaměstnání, naopak se tato metoda nepoužívá u příjmů, které plynou z úroků, dividend či licenčních poplatků. Je tak uvedeno v článku, který je obvykle pojmenován jako „Způsob vyloučení dvojího zdanění“. Tento odstavec na tyto příjmy přímo odkazuje. (Sojka, 2017)

Obvyklými příjmy, na které se tato metoda vztahuje jsou příjmy ze závislé činnosti či příjmy stálé provozovny. Abychom mohli uplatnit nárok na tyto příjmy je důležité, aby tyto příjmy byly rozděleny dle jednotlivých států, ze kterých tyto příjmy

plynou a k DPFO doložili seznam potvrzení o zaplacení daně ve státě zdroje s přesnou identifikací zahraničního správce daně, plátce daně (zaměstnavatele) a výši zaplacené daně v cizí měně, ale i po přepočtení na české koruny. V doložených seznamech nesmí chybět samozřejmě ani výše celkových příjmů, které si poplatník vydělal ze zdrojů v zahraničí. V případě, že by došlo k rozdílnému zdaňovacímu období z důvodu rozdílného začátku nebo délky tohoto období v zahraničí, pak by k DPFO měl být doložen i seznam správců daně s doloženým propočten předpokládané výše příjmů nebo daně, které plynou z těchto zdrojů v zahraničí. (Rylová, 2012)

Tato metoda se do nových SZDZ zahrnuje zcela výjimečně, protože je pro pokladnu rezidentova státu nevýhodná. Avšak § 38f odst. 4 ZDP umožňuje rezidentům ČR uplatnit metodu vynětí u příjmů, které plynou ze závislé činnosti, a to i v případě, že tyto příjmy plynou ze zdroje ve státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ a v ní sjednanou metodu zamezení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu. Jedná se mimo jiné o státy Polsko, Rakousko, Slovensko, ale i Singapur, Nový Zéland (dále jen „NZ“) či Vietnam. Toto zavedení má pravděpodobně čistě praktický charakter a má tak za účel chránit rezidenty ČR před složitým vyplňováním DPFO.

#### **a. Metoda úplného vynětí**

Tato metoda „Full exemption“ funguje na principu, kdy veškeré příjmy v zemi rezidenta se z daňového hlediska neberou v úvahu a nejsou tedy zohledněny v ročním zúčtování daně. Tuto metodu si představíme na Příkladu 2.4.

Jednou ze smluv, ve kterých je zavedena metoda úplného vynětí „Full exemption“ je smlouva č. 200/1991 Sb. – Smlouva s vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů. Tato smlouva tyto příjmy specifikuje v čl. 23 odst. 2. (Sojka, 2017)

#### **Příklad 2.4**

Pan Novák má příjmy ze závislé činnosti z tuzemska ve výši 300 000 Kč a je rezidentem ČR. Poplatník zároveň vykonával zaměstnání v zahraničí, ze kterého má zdanitelný příjem v přepočtu na české koruny ve výši 200 000 Kč. Ve státě zdroje tohoto příjmu je výše daňové sazby 25 %, poplatník tedy zaplatil v zahraničí z tohoto příjmu 50 000 Kč. Pro zjednodušení tohoto příkladu se předpokládá, že poplatník nemá žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani.

Bylo doloženo potvrzení zahraničního finančního orgánu. Propočet je v českých korunách.

**Tab. 2.4 Výpočet daňové povinnosti v České republice za použití metody úplného vynětí**

Popis	Jednotná sazba daně 15 %	Klouzavě progresivní sazba daně
Celosvětové zdanitelné příjmy	500 000	
Zdanitelné příjmy z ČR	300 000	
Zdanitelné příjmy ze zahraničí	200 000	
Základ daně v ČR (celosvětové příjmy – zahraniční příjmy)	300 000	
<b>Daňová povinnost v ČR</b>	<b>45 000</b>	<b>53 412</b>

Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

V Tab. 2.4 je zachycen propočet daňového zatížení v ČR po vynětí příjmů. Jelikož v ČR nemají fyzické osoby ani právnické osoby sazbu daně závislou na jejich daňovém základu, dochází k úplnému vynětí vždy, pokud příjmy ze zahraničí této metodě podléhají.

U této metody není důležité, zda tento příjem byl či nebyl zdaněn ve státě zdroje, samozřejmým předpokladem je, že tento příjem zdaněn byl, ale není tímto podmíněn. Daň, kterou poplatník vypočte ve státě, ve kterém je rezidentem (ČR) není nijak ovlivněna výši vypočtené a odvedené daně v zahraničí.

#### **b. Metoda vynětí s výhradou progrese**

Další z metod pro zamezení dvojího zdanění je metoda vynětí s výhradou progrese „Exemption with progression“. S touto metodou se můžeme setkat ve všech SZDZ, ve kterých není použita metoda zápočtu. Výjimkou jsou také některé příjmy plynoucí z Brazílie, viz kapitola 2.5.2 bod a., které spadají do metody s úplným vynětím.

I v této metodě se můžou rozlišovat dva možné způsoby výpočtu, a to podle toho, jak budeme pohlížet na zahraniční příjmy při uplatňování této metody. Zde se rozlišuje tzv. metoda vrchního dílku a metoda zprůměrování.

- **Metoda vrchního dílku**

S metodou vrchního dílku „Top slicing“ legislativa ČR nepočítá. Není popsána ani v ZDP, ani použita v žádné SZDZ. Je však užitečná k přiblížení pochopení metody zprůměrování. I z tohoto důvodu je zde představena propočtem v Příkladu 2.5. (Sojka, 2017)

### **Příklad 2.5**

Pan Novák má příjmy ze závislé činnosti z tuzemska ve výši 300 000 Kč a je rezidentem ČR. Poplatník zároveň vykonával zaměstnání v zahraničí, ze kterého má zdanitelný příjem v přepočtu na české koruny ve výši 200 000 Kč. Ve státě, zdroje tohoto příjmu je výše daňové sazby 25 %, poplatník tedy zaplatil v zahraničí z tohoto příjmu 50 000 Kč. Pro zjednodušení tohoto příkladu se předpokládá, že poplatník nemá žádné nezdanitelné části základu daně a ani odčitatelné položky a ani slevy na dani. Bylo doloženo potvrzení zahraničního finančního orgánu. Propočet je v českých korunách.

**Tab. 2.5 Výpočet daňové povinnosti v ČR za použití metody vrchního dílku**

Popis	Jednotná sazba daně 15 %	Klouzavě progresivní sazba daně
Celosvětové zdanitelné příjmy	500 000	
Zdanitelné příjmy z ČR	300 000	
Zdanitelné příjmy ze zahraničí	200 000	
Sazba daně	15 %	32 %
<b>Daňová povinnost v ČR</b> <b>(sazba daně · zdanitelné příjmy ze zdroje v ČR)</b>	<b>45 000</b>	<b>96 000</b>

Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

Tato metoda funguje na principu stanovení pásma pro zdanění, do kterého by spadal příjem ze státu rezidenta po přičtení zahraničních příjmů. Jinými slovy se jedná o zjištění souhrnu dílčích základů daně (tuzemský i zahraniční) a pro tento celkový základ daně se následně určí v klouzavě progresivní stupnici sazba daně, kterou se posléze zatíží pouze příjmy plynoucí ze státu rezidenta.

- **Metoda zprůměrováním**

Další možnou cestou při výpočtu daně metodou vynětím je metoda zprůměrováním „Averaging“. Tento metodu pro výpočet daňové povinnosti si ukážeme v Příkladu 2.6. (Sojka, 2017)



## Příklad 2.6

Pan Novák má příjmy ze závislé činnosti z tuzemska ve výši 300 000 Kč a je rezidentem ČR. Poplatník zároveň vykonával zaměstnání v zahraničí, ze kterého má zdanitelný příjem v přepočtu na české koruny ve výši 200 000 Kč. Ve státě, zdroje tohoto příjmu je výše daňové sazby 25 %, poplatník tedy zaplatil v zahraničí z tohoto příjmu 50 000 Kč. Pro zjednodušení tohoto příkladu se předpokládá, že poplatník nemá žádné nezdanitelné části základu daně a ani odčitatelné položky a ani slevy na dani. Bylo doloženo potvrzení zahraničního finančního orgánu. Propočet je v českých korunách.

**Tab. 2.6 Výpočet daňové povinnosti za použití metody zprůměrování**

Popis	Jednotná sazba daně 15 %	Klouzavě progresivní sazba daně
Celosvětové zdanitelné příjmy	500 000	
Zdanitelné příjmy z ČR	300 000	
Zdanitelné příjmy ze zahraničí	200 000	
Daňová povinnost z celosvětových příjmů	75 000	115 228
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů ( $\frac{\text{daň z celosvětových příjmů}}{\text{celosvětové příjmy}} \cdot 100$ )	15 %	23,05 %
<b>Daňová povinnost ze příjmů plynoucích z ČR</b> (zdanitelné příjmy z ČR · průměrné daňové zatížení)	<b>45 000</b>	<b>69 150</b>

Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

Tato metoda spočívá na principu výpočtu průměrného daňového zatížení připadající na celosvětové příjmy poplatníka. Toto vypočtené procento se následně použije k výpočtu daně z příjmů plynoucích ze zdroje v tuzemsku.

## 2.6 Srovnání metod zamezení dvojího zdanění

Jak již bylo řečeno, druh metody pro zamezení dvojího zdanění je ustanoven ve SZDZ. Poplatník si tedy nemůže vybrat mezi metodou zápočtu či metodou vynětí. Jediným možným případem, kdy je srovnání těchto dvou metod reálné je u příjmů, které plynou ze závislé činnosti. U těchto příjmů totiž poplatník může upřednostnit metodu vynětí nad metodou zápočtu, a to i když se ve SZDZ vztahuje na tyto příjmy metoda zápočtu, viz kapitola 2.5.2. U této možnosti je pouze podmínka, že tyto příjmy musí být zdaněny ve státu zdroje, tudíž se nesmí jednat o osvobozené

příjmy. V takovém případě, by je poplatník musel zdanit v rezidentském státu a nemohl tedy použít metodu vynětí. (Sojka, 2017)

Dosažené výsledky příkladů z výpočtů daňové povinnosti budou pro lepší zobrazení přeneseny do níže uvedené Tab. 2.7 a budou popsány zjištěné skutečnosti.

**Tab. 2.7 Srovnání aplikace metod zamezení dvojího zdanění**

Metoda zamezení dvojího zdanění	Jednotná sazba daně	Klouzavě progresivní sazba daně
<b>Úplný zápočet</b>		
Daňová povinnost ze světových příjmů	75 000	115 228
Zaplacená daň v ČR	25 000	65 228
Zaplacená daň v zahraničí	50 000	50 000
<b>Celkově zaplacená daň</b>	<b>75 000</b>	<b>115 228</b>
<b>Prostý zápočet</b>		
Daňová povinnost ze světových příjmů	75 000	115 228
Zaplacená daň v ČR	45 000	69 137
Zaplacená daň v zahraničí	50 000	50 000
<b>Celkově zaplacená daň</b>	<b>95 000</b>	<b>119 137</b>
<b>Úplné vynětí</b>		
Daňová povinnost ze světových příjmů	75 000	115 228
Zaplacená daň v ČR	45 000	53 412
Zaplacená daň v zahraničí	50 000	50 000
<b>Celkově zaplacená daň</b>	<b>95 000</b>	<b>103 412</b>
<b>Vynětí metoda vrchního dílku</b>		
Daňová povinnost ze světových příjmů	75 000	115 228
Zaplacená daň v ČR	45 000	96 000
Zaplacená daň v zahraničí	50 000	50 000
<b>Celkově zaplacená daň</b>	<b>95 000</b>	<b>146 000</b>
<b>Vynětí metoda zprůměrováním</b>		
Daňová povinnost ze světových příjmů	75 000	115 228
Zaplacená daň v ČR	45 000	69 150
Zaplacená daň v zahraničí	50 000	50 000
<b>Celkově zaplacená daň</b>	<b>95 000</b>	<b>119 150</b>

Zdroj: SOJKA (2017), vlastní zpracování

Za podmínek, které byly v příkladu nastaveny, tedy že domácí zdanitelné příjmy jsou vyšší než zahraniční zdanitelné příjmy a že sazba daně v zahraničí je 25 % můžou

být vyvozeny následující závěry. Tyto závěry by se právě na sazbě zahraniční daně a výši tuzemských a zahraničních zdanitelných příjmů mohly lišit.

Metoda úplného zápočtu je pro poplatníka asi nejvýhodnější metodou. Pokud bude porovnáváno daňové zatížení u jednotné sazby daně, může být vidět, že oproti ostatním metodám se daňové zatížení snížilo o 20 000 Kč tedy o 21 %. Tento výsledek je především ovlivněn výší daně zaplacené v zahraničí a s ní spojenou výší daňové sazby. Tato metoda může mít ovšem negativní dopad na daňové výnosy státu, ve kterém je poplatník rezidentem, a to především když druhý smluvní stát má rozdílnou (vyšší) sazbu daně vztahující se ke stejnému předmětu daně.

Naopak v metodě prostého zápočtu nedochází k situacím, kdyby stát rezidenta přicházel o daňové výnosy. Právě naopak. V případě, že druhý smluvní stát bude mít sazbu nižší než stát rezidenta, výnos z tohoto rozdílu připadá státu, ve kterém je poplatník rezidentem. Bohužel pro poplatníka je tato metoda vcelku nevýhodná, a to právě za podmínek, které byly stanoveny v tomto příkladu. Tedy že daňová sazba v zahraničí je vyšší než daňová sazba v tuzemsku. Pro poplatníka to znamená, že odvedl na dani do zahraničí vyšší částku, než jakou by odvedl za stejnou práci v tuzemsku. I když se může zdát, že prostý zápočet je zcela v takové situaci nevýhodný, má poplatník možnost si tento rozdíl uplatnit v daňovém přiznání jako odčitatelnou položku, a tedy snížit o ni základ daně. U této metody je důležitý vzniklý poměr mezi výší zahraničních a tuzemských příjmů a poměr odvedené daně, protože čím je vyšší sazba zahraniční daně, tím v celkovém součtu zaplatí poplatník více na zahraničních příjmech než těch celosvětových.

U metod vynětí výše zaplacené daně v zahraničí nehraje žádnou roli. Výpočet celkové daně v ČR není nijak touto sazbou ovlivněn. Výše daně, která bude zaplacená v tuzemsku bude vždy stejná bez ohledu na to, jakou výši má zahraniční sazba daně. U této metody sazba zahraniční daně ovlivní pouze to, jakou bude mít poplatník celkovou daňovou povinnost ze všech zdanitelných příjmů.

U metody úplného vynětí je sazba zahraniční daně pro DPFO nepodstatná. Do daňového přiznání v tuzemsku se tyto příjmy vůbec nedostanou a nejsou žádným zdrojem daňového výnosu pro ČR. Z hlediska českých daní je tento příjem neutrální. Sazba zahraniční daně je pro poplatníka důležitá pouze z hlediska jeho celkové daňové povinnosti.

Naopak u metody vynětí s výhradou progresu jsou sazby daně velice důležité. Tyto metody jsou přizpůsobeny progresivnímu zdanění. Pro tuzemský stát jsou určité výhodné, protože zahraniční příjmy mají vliv na výše sazby daně, kterou bude muset poplatník zdaňovat své tuzemské příjmy. Pro poplatníka jsou ovšem nevýhodné, protože pomocí zahraničních příjmů se sazby daně v tuzemsku navyšují (v případě, že součet základu daně převyší další hranici sazby daně). Tyto metody jsou ovšem z hlediska daňových výnosů funkční pouze v případě, kdy je zavedena klouzavě progresivní sazba daně. V případě, že je zavedena jednotná sazba daně jedná se v podstatě o metodu úplného vynětí, bez jakéhokoliv možného navýšení sazby daně. Pro stát rezidenta je tedy tato metoda neutrální, protože mu nepřináší žádný daňový výnos ze zdanitelných zahraničních příjmů poplatníka.

I když metoda vrchního dílku není nijak v českých zákonech zahrnuta ani popsána má podobný dopad jako metoda zprůměrováním. Ani ona by ovšem bez klouzavě progresivní sazby daně neměla správný daňový efekt. Při jednotné sazbě daně se chová jako metoda úplného vynětí. Z Tab. 2.7 je patrné, že právě metoda vrchního dílku je, při zavedené klouzavě progresivní sazbě daně, pro stát nejvýdělečnější metodou. V průměru přináší o 21 % vyšší daňový výnos do státního rozpočtu než ostatní metody.

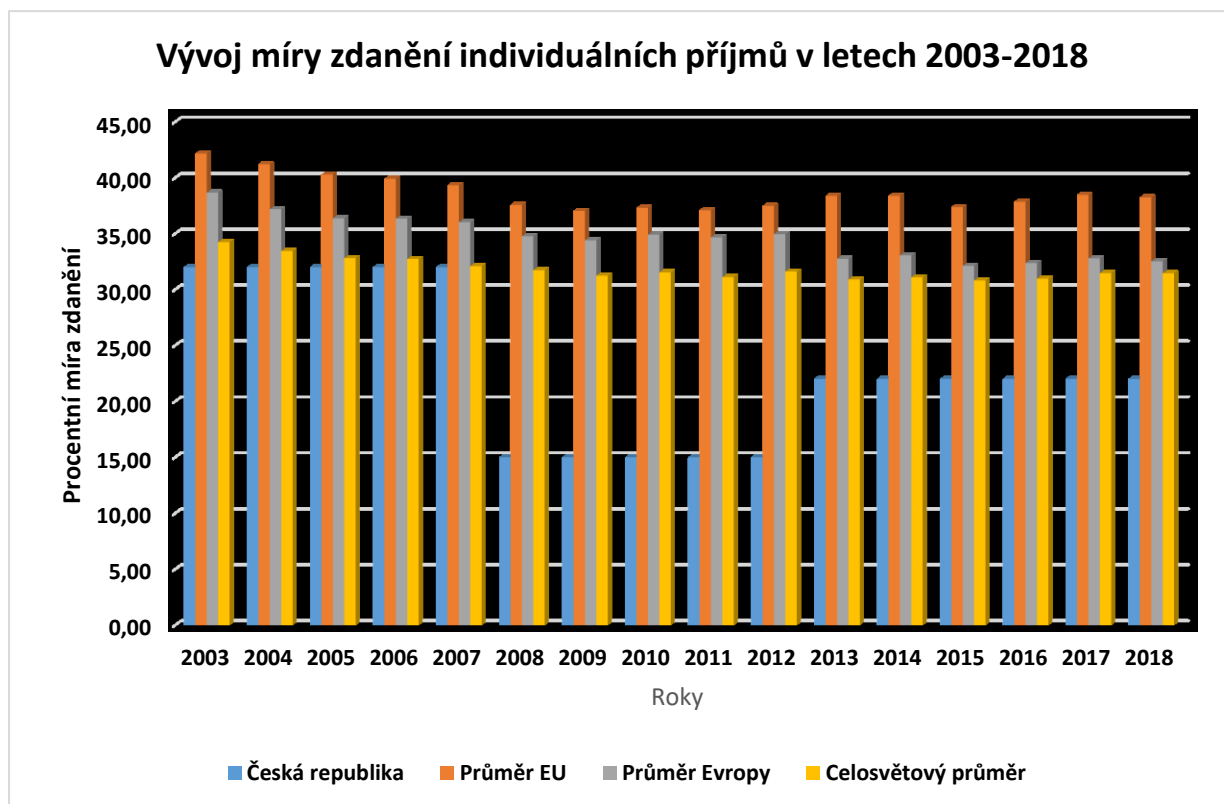
Základem metody zprůměrováním je stanovení průměrné daňové sazby, která se vypočte jako poměr daňové povinnosti z celosvětových příjmů a celosvětových příjmů. Je druhou nejvýdělečnější metodou pro ČR, ale pouze z pohledu zavedené klouzavě progresivní sazby daně. V případě jednotné sazby se chová stejně jako metoda úplného vynětí.

Z Tab. 2.7 je patrné, že po zavedení jednotné sazby daně (1. 1. 2008) došlo k velice významnému poklesu rozdílu mezi metodami zamezení dvojího zdanění. Kromě metody úplného zápočtu vycházejí všechny daňové povinnosti ve stejné výši. Pouze v případě, že by byla sazba daně v zahraničí nižší než sazba daně v tuzemské a výpočet daňové povinnosti spadal pod metodu prostého zápočtu, došlo by k situaci, kdyby stát rezidenta čerpal daňový výnos z tohoto rozdílu.

Avšak již od roku 2008 do současnosti drží ČR nejnižší daňové zatížení oproti EU, Evropě či světu, viz Graf 2.2, takže je velice pravděpodobné, že v ostatních zemích bude míra daňového zatížení naopak vyšší, než je v ČR. Lze z toho tedy vyvodit závěr, že při uplatnění jakékoliv metody zamezení dvojího zdanění zaplatí

poplatník na daních více, pokud tyto daně odvádí v zahraničí i v tuzemsku, než kdyby zaplatil jednu vypočtenou daň z celosvětových příjmů v tuzemsku, viz Tab. 2.7. Jedinou výjimkou je samozřejmě metoda úplného zápočtu, která může daňovou povinnost v tuzemsku snížit o celou zaplacenou daň v zahraničí.

**Graf 2.2 Vývoj míry zdanění individuálních příjmů v letech 2003-2018**



Zdroj: KMPG (2018), vlastní zpracování

Od 1. 1. 2013 je v ČR zavedeno tzv. solidární zvýšení daně ve výši 7 %<sup>8</sup>. Jelikož se jedná o daň vystávající otázka, jaký dopad bude mít uplatňování této daně na zdanění zahraničních příjmů a používání metod zamezení dvojího zdanění. Na tuto otázku vydalo GFR společně s Komorou daňových poradců stanovisko, které stanovilo, že příjmy, které poplatník získal za práci ze závislé činnosti v zahraničí, jsou vyňaty a solidární zvýšení daně se na ně nevztahuje. Jinými slovy 7 % zvýšení daně budou podrobeny pouze příjmy, plynoucí ze zdrojů na území ČR. Zároveň zde bylo uvedeno, že pokud poplatníkovi plynou příjmy pouze ze zahraničí, nemá povinnost podávat DPFO v ČR. (CFO World, 2013)

<sup>8</sup> § 16a ZDP – zvýšení daně o 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů, které jsou zahrnované do dílčích základů daně dle §6 ZDP a §7 ZDP a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociálním zabezpečení.

## **2.7 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění**

Již v druhé polovině devatenáctého století byly uzavřeny na území dnešní ČR první SZDZ. Jednalo se o smlouvy uzavřené zejména mezi jednotlivými oblastmi v rámci jednoho království.

I samostatný Československý stát se soustředil na možné řešení zamezení dvojího zdanění, a to především ve vztahu ke státům (královstvím), které se nacházely bezprostředně blízko. V období první republiky mezi takové smlouvy patřily například smlouvy s Rakouskou republikou, Německou republikou, ale i královstvím Maďarským či královstvím Italským. V poválečném období to pak byly smlouvy například s Francií, Nizozemským královstvím nebo se státy Rady vzájemné hospodářské pomoci. (Nerudová, 2014)

## **2.8 Druhy a členění smluv**

SZDZ se mohou třídit dle dvou členění. Prvním členěním je rozdělení smluv dle toho, čeho se konkrétní smlouvy týkají. Jedná se o toto níže uvedené členění:

- omezené – tyto smlouvy jsou omezené pouze na určitý konkrétní druh příjmu. V dnešní době jsou tyto SZDZ používány především v letecké, silniční a námořní přepravě,
- komplexní – tyto SZDZ se týkají veškerých možných druhů příjmů.

Dalším členěním SZDZ je členění dle smluvních stran, které SZDZ uzavírají. Jedná se o multilaterální SZDZ a bilaterální SZDZ. Tyto dva druhy SZDZ budou podrobněji popsány v kapitolách 2.8.1 a 2.8.2.

### **2.8.1 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Jak již bylo uvedeno v kapitole 2 je multilaterální SZDZ uzavřena mezi několika stranami. Mezi takovéto smlouvy patří například smlouva uvedená v kapitole 2.7 mezi ČR a mezi bývalými zeměmi Rady vzájemné hospodářské pomoci, tedy smlouva o zamezení dvojího zdanění fyzických osob č. 30/1979 Sb., která se vztahovala na příjmy a majetek FO mající trvalé bydliště v některém ze smluvních států. Mezi účastníky této smlouvy byly ČSSR, Polsko, Bulharsko, Maďarsko, Mongolsko, Rumunsko, NDR a SSSR. Těchto smluv je mnohem více, avšak pro účel této diplomové práce nejsou podstatné. (Nerudová, 2014)

## **2.8.2 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Oproti multilaterálním SZDZ jsou bilaterální uzavřeny pouze mezi dvěma stranami a jsou nejčastějším typem uzavíraných smluv. Je to zejména z toho důvodu, že jsou mnohem jednodušší na koordinaci mezi jednotlivými legislativami států, mezi kterými jsou uzavřeny a zohledňují pouze konkrétní odlišnosti těchto dvou daňových systémů.

Jako dvě modelové konvence bilaterální komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění nám slouží modelová smlouva OECD a modelová smlouva OSN, tyto dvě smlouvy se odlišují především v kritériích, která určují stát, který má právo příjem zdanit. (Nerudová, 2014)

### **a. Modelová smlouva OECD**

Jak již bylo řečeno, modelové smlouvy se liší v kritériích, které určuje stát, který má právo na zdanění příjmu. U této modelové smlouvy tzv. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, má právo zdanit příjem stát, ve kterém je poplatník daňovým rezidentem. Tento typ smlouvy mezi sebou uzavírají vyspělé země.

Ve druhé polovině 20. století byl učiněn první krok k vypracování jednotného modelu pro uzavírání SZDZ, a to na poli Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci „dále jen OEEC“ později známou jako Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). Výsledkem činnosti byl Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Na základě tohoto Návrhu Rada OECD přijala doporučení, na jejímž základě měly být všechny již v minulosti uzavřené smlouvy revidovány. Tento Návrh byl od roku 1963, kdy byl přijat a několikrát doplněn, a to především z důvodu globalizace a reakce na vývoj přeshraničního obchodu.

Již od počátku tohoto modelu jeho vliv na poli mezinárodních daňových vztazích neustále roste. Svědčí tomu i skutečnost, že většina SZDZ byla pomocí tohoto modelu revidována, ale i fakt, že byl tento model rozšířen i do zemí, které nejsou členskými státy OECD. Na základě tohoto modelu dokonce vznikly i smlouvy mezi dvěma nečlenskými státy OECD. V neposlední řadě je toho důkazem i skutečnost, že byl použit na revizi modelu OSN, který existoval mnohem dříve než model OECD.

Struktura modelu smlouvy podle OECD je uvedena v Příloze 1. Následná definice jednotlivých druhů příjmů bude popsána v kapitole 3.

Smlouva uzavřená dle modelu OECD se týká vždy rezidentů smluvních států a zahrnuje tak zdaňování příjmů a majetku. Aby došlo k zamezení dvojího zdanění zavádí tato smlouva dvě kategorie práva:

- obecné právo – každá zúčastněná strana má právo zdanit příjem nebo majetek,
- výhradní právo – zdanit příjem nebo majetek má pouze ten stát, ve kterém je poplatník rezidentem.

Tyto dvě kategorie práva zaručují, že příjem či majetek nebude zdaněn dvakrát, ale i to, že bude zdaněn alespoň jednou. Nemůže tak dojít k nezdanění příjmů.

Když dochází ke zdanění příjmů dle SZDZ podle modelu OECD mohou nastat níže uvedené situace:

- příjem, ale i majetek, může být neomezeně zdaněn ve státě, ve kterém se nachází zdroj tohoto příjmu či majetku. Jedná se například o příjmy z aktivit umělců a sportovců na území tohoto státu nebo příjmy ze závislé činnosti, avšak doba, po kterou poplatník vykonával toto zaměstnání nemůže přesáhnout 183 dnů za předcházejících 12 po sobě jdoucích měsíců. Dále je to:
- omezené zdanění příjmů a majetku ve státě zdroje. K takovému zdanění může docházet u příjmů z dividend či úroků. U dividend stát zdroje nesmí uvalit daň vyšší jak 5 % z hrubé částky dividend, pokud příjemcem je osoba, která vlastní více jak 25 % hlasovacích práv. V ostatních případech tato daň nesmí být vyšší jak 15 % z hrubé částky. U úroků tato daň nesmí přesáhnout výši 10 % z hrubé částky úroků. Dále také:
- že příjem a majetek nemusí být u zdroje zdaněny vůbec. Tedy, že jsou zdaněny až ve státu, ve kterém je poplatník daňovým rezidentem. Jedná se o příjmy například z penze, licenčních poplatků nebo zisky ze zcizení podílů, akcií nebo jiných cenných papírů.

Uzavřené SZDZ dle modelu OECD dále obsahují i specifické ustanovení, mezi které se také řadí:

- řešení případů dohodou (zamezení daňové diskriminace),
- výměny informací mezi daňovými úřady,
- vzájemná pomoc při výběru daně,
- zajištění nakládání s členy diplomatických misí a konzulárních úředníků v souladu s mezinárodním právem. (Nerudová, 2014)



## **b. Modelová smlouva OSN**

Tento typ modelu SZDZ uzavírají mezi sebou především rozvojové země, a to z toho důvodu, že právo zdanit příjem poplatníka je ponechán státu, ve kterém je zdroj tohoto poplatníkového příjmu.

Historie tohoto modelu sahá oproti modelu OECD již do první poloviny 20. století. Prvním výsledkem vypracované studie na zamezení dvojího zdanění byly návrhy „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku“, „Bilaterální smlouvy o administrativní pomoci v oblasti zdaňování“, „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech daně dědické“ a „Bilaterální smlouvy o pomoci v oblasti výběru daní“. I tyto smlouvy byly postupně revidovány. V 60. letech pak nastala snaha o podporu zahraničních investic do zemí, které se stále rozvíjely, a tak byla navržena nová modelová smlouva tzv. Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi neboli United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

Struktura modelové smlouvy OSN je uvedena v Příloze 2.

Modelová smlouva OSN klade větší důraz na zdaňování ve státě zdroje, a proto při aplikaci smlouva předpokládá že:

- budou brány v úvahu i související výdaje, a tedy, že bude zdaňován pouze čistý příjem,
- zdanění příjmů a majetku bude pouze tak vysoké, aby nebyly odrazeni budoucí investoři vysokou mírou zdanění a také,
- příjem, který poplyne z investice se rovnoměrně rozdělí se zemí, která kapitál poskytla.

Hlavními rozdíly mezi smlouvami podle modelů OECD a OSN jsou zejména rozdíly v níže uvedených ustanoveních:

- stálá provozovna,
- zisky podniků,
- dividendy,
- úroky,
- licenční poplatky,
- zisky ze zcizení majetku,

- ostatní příjmy.

Pro zachování tématu diplomové práce si podrobně rozebereme pouze rozdíly v ustanoveních dividend, úroků a licenčních poplatků.

Rozdíl těchto dvou modelových smluv je ten, že dle modelu OSN v případě dividend, úroků a licenčních poplatků neexistuje žádná sazba srážkové daně, jak je tomu v modelu OECD, viz kapitola 2.8.2. U licenčních poplatků je možnost zdanění ve státě zdroje, pokud ovšem vypočtená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky. Toto je možné ovšem pouze ve smlouvě podle modelu OSN. V modelu OECD jsou licenční poplatky vždy zdaněny ve státě, ve kterém je poplatník rezidentem. (Nerudová, 2014)

### **3 Zdanitelné příjmy rezidentů a nerezidentů České republiky**

Zdanitelné příjmy, kterých poplatník může dosáhnout různou činností, můžeme rozdělit na tzv. aktivní a pasivní příjmy. Těchto příjmů poplatník dosahuje buď aktivní činností či například pasivním zhodnocováním svého majetku. (Sojka, 2017)

#### **3.1 Aktivní příjmy**

Příjmů aktivních dosahuje poplatník v případě, že se sám osobně účastní na jejich získávání jako zaměstnanec či podnikatel. Těchto příjmů může poplatník dosáhnout i jako penzista či prodejem svých movitých a nemovitých věcí. (Sojka, 2017)

#### **3.2 Pasivní příjmy**

Pasivních příjmů naopak poplatník dosahuje bez osobní účasti. Tyto příjmy mají charakter kapitálových, úrokových a jiných výnosů. Tyto pasivní příjmy jsou charakteristické i tím, že u daňového nerezidenta ČR, jsou zdaňovány u zdroje, tedy u plátce. (Sojka, 2017)

#### **3.3 Předmět daně z příjmů fyzických osob v České republice**

Předmětem daně jsou příjmy jak peněžního, tak i nepeněžního charakteru, což je občas opomíjená, avšak důležitá skutečnost, která se týká jak daňových rezidentů, tak i nerezidentů. Tyto příjmy se sčítají a tvoří tak celek pro výpočet daně. U předmětu daně bychom měli dát pozor i na zařazování jednotlivých příjmů dle níže uvedených paragrafů, a to z důvodu správné kategorizace v daňovém přiznání.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou v ČR dle § 3 ZDP mimo jiné níže uvedené příjmy.

##### **3.3.1 Příjmy ze závislé činnosti**

Tyto příjmy jsou podrobně uvedeny v § 6 ZDP. Mezi tyto příjmy patří mimo jiné:

- příjmy ze současného či dřívějšího zaměstnání,
- funkční požitky,
- příjmy členů družstva,
- příjmy společníka společnosti s ručením omezeným nebo také příjmy komanditistů komanditní společnosti,

- odměny členům orgánů právnické osoby či likvidátora.

Za funkční požitky považujeme:

- funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce představitelů státní moci, státních orgánů a soudců,
- odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.

Díličím základem daně podle § 6 ZDP je superhrubá mzda. Jedná se o příjem ze závislé činnosti, který je navýšen o procenta sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem, tedy o 34 %. Již několik let se v Poslanecké sněmovně jedná o zrušení superhrubé mzdy. Jedním z možných termínů je již rok 2019, kdy se předpokládá velká novela ZDP, která by měla obsahovat i právě zrušení superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně, ale zároveň navýšení daně z příjmů fyzických osob na 19 % a na 23 %, právě vyšší sazba daně se vztahuje na příjmy, které budou v podobné výši jako příjmy, kterých se týkalo solidární zvýšení daně. (MFČR, 2018)

Samostatným základem daně je dále příjem podrobený srážkové dani dle § 36 ZDP, který plyne z dohod o provedení práce či dohod o pracovní činnosti.

V kapitole 3.3 již bylo zmíněno, že do základu daně se kromě peněžitých příjmů zahrnují i příjmy nepeněžitě. Za tento příjem je tak považováno například bezplatné zapůjčení motorového vozidla používaného zaměstnancem pro služební, ale i soukromé účely. Do příjmu se pak zahrnuje 1 % ze vstupní ceny vozidla za každý započatý měsíc. V případě, že zaměstnanec využívá více služebních automobilů, považuje se za příjem ve výši 1 % z nejvyšší vstupní ceny vozidla. Minimální hodnota, která se přičítá k hrubé mzdě zaměstnance je 1 000 Kč.

Naopak do základu daně se nezahrnují například náhrady cestovních výdajů, hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, aj.

Dále jsou od daně osvobozeny dle § 4 ZDP například hodnota stravování poskytovaných zaměstnavatelem svým zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti či příspěvek na penzijní připojištění ve výši až 30 000 Kč za rok.

Příjmy dle SZDZ, které spadají mezi příjmy ze zaměstnání jsou zpravidla ustanoveny ve článku 15 – „Příjmy ze zaměstnání“ v některých SZDZ mohou být „Příjmy ze zaměstnání“ ve článku 14 jako například ve smlouvě s NZ či Kolumbií.

Mezi příjmy dle SZDZ patřících do příjmů ze zaměstnání patří platy, mzdy či jiné odměny, které rezident pobírá ze zaměstnání. Tyto příjmy pak mohou být zdaněny ve státě rezidenta, pokud toto zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Poté by tento příjem musel být zdaněn ve státě kde poplatník není rezidentem. Toto ustanovení má však výjimky, které jsou uvedeny v odstavci 2 tohoto článku. Touto výjimkou je, že příjem, který pochází z druhého smluvního státu může být zdaněn ve státě rezidenta, a to za níže uvedených podmínek:

- poplatník se ve druhém smluvním státě nezdrží déle jak 183 dnů ve dvanácti po sobě jdoucích měsících. Ve starších SZDZ je třeba brát ohled na to, že se tento časový test počítá v průběhu kalendářního či daňového roku, a ne za období dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Může se pak stát, že poplatník stráví na území druhého smluvního státu 320 dní, avšak 160 dní bude v roce T a dalších 160 dní bude v roce T+1. Tento případ však nastává pouze u smluv, které nejsou podle modelu OECD, například se jedná o SZDZ uzavřenou s Řeckem, Nizozemím či se Srí Lankou,
- odměnu z práce vyplácí zaměstnavatel, který není rezidentem druhého smluvního státu, tedy státu, ve kterém poplatník není rezidentem,
- odměny nejdou k tíži stálé provozovny zaměstnavatele, která je umístěna ve druhém smluvním státě. U této podmínky je důležité si uvědomit, že zaměstnavatel může mít stálou provozovnu či stálou základnu ve státě, kde poplatník pracuje, ale tato provozovna nemůže brát ke své tíži výplatu mzdy tohoto poplatníka. V případě, že by se tak stalo je nutno tento příjem zdanit ve druhém smluvním státě.

Tato výjimka platí pouze v případě, že není porušena ani jedna z výše uvedených podmínek. V Příkladu 3.1 bude ukázáno použití odstavce 2 článku 15 (14) modelové smlouvy OECD. (Sojka, 2017)

### **Příklad 3.1**

#### **Český daňový nerezident je zaměstnán českým daňovým rezidentem**

U takového příkladu je nutné nejprve určit, zda se může využít výše uvedený odstavec 2 článku 15 (14) modelové smlouvy OECD. Jelikož je příjem vyplácen

daňovým rezidentem státu, ze kterého plyne zdroj peněz, je porušena podmínka tohoto odstavce 2 čl. 15 modelové smlouvy OECD a tento příjem musí být zdaněn ve státě zdroje tedy v ČR. Další podmínky nejsou předmětem určení, protože již byla porušena jedna ze tří podmínek.

Zaměstnavatel má tedy povinnost u tohoto zaměstnance odvádět sociální a zdravotní pojištění a odvádět zálohy na daň. Tito zaměstnanci nejsou ani oproštěni o solidární zvýšení daně. Zároveň se jejich hrubá mzda skládá jak z peněžitě, tak i z nepeněžitě části, viz kapitola 3.3.1. Dále má zaměstnanec nárok na základní slevu na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP a slevu na studenta dle § 35ba odst. 1 písm. f) ZDP. Na slevy na dani, jakými jsou sleva na manželku či sleva na invaliditu nebo sleva za umístění dítěte, má zaměstnanec nárok pouze v případě, že je rezidentem členského státu EU nebo Evropského hospodářského prostoru a jeho příjmy ze zdrojů na území ČR jsou nejméně ve výši 90 % z jeho celosvětových příjmů. Toto pravidlo se vztahuje i na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované děti podle § 35c ZDP. Daňové zvýhodnění tedy nemůže být uplatňováno v průběhu roku za každý měsíc zvlášť, ale až v ročním daňovém zúčtování při podání DPFO.

#### **a. Výjimky z článku 15 modelové smlouvy OECD**

Dále můžeme charakterizovat jako „Příjmy ze zaměstnání“ příjmy, které jsou z článku 15 modelové smlouvy OECD vyňaty, těmito příjmy jsou:

- tantiémy jsou příjmy členů představenstva nebo dozorčích rad. Ve článku 16 modelové smlouvy OECD je uvedeno: *„Tantiémy a jiné podobné výplaty, které pobírá rezident jednoho smluvního státu jako člen správní nebo dozorčí rady společnosti, která je rezidentem druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“* Jinými slovy zdanění těchto příjmů připadá státu, ve kterém je daňovým rezidentem plátce příjmů. Dle ZDP se tento příjem zdaňuje zvláštní sazbou daně a to 15 %,
- dalším příjmem jsou starobní penze a sirotčí či vdovské penze. Ve článku 18 modelové smlouvy OECD je uvedeno: *„Penze a jiné podobné platy, vyplácené rezidentovi jednoho smluvního státu z důvodu dřívějšího zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení odstavce 2 článku 19 zdanění jen v tomto státě.“* V podstatě má na zdanění právo stát, ve kterém je penzista daňovým rezidentem. Odstavec 2 článku 19 modelové smlouvy OECD ovšem vyjímá z tohoto ustanovení státní penze. U zdanění penzí je důležité dávat

pozor na propojené penzijní systémy, které spojují jak zmíněné státní penze, tak penze z nepovinného připojištění. Tyto dva příjmy je nutné rozlišit,

- veřejné funkce jsou aplikované ve článku 19 modelové smlouvy OECD. V tomto článku je uvedeno: *„Platy, mzdy a jiné podobné odměny vyplácené jedním smluvním státem nebo nižším správním útvarem nebo místním úřadem tohoto státu fyzické osobě za služby prokazované tomuto státu nebo útvaru nebo úřadu podléhají zdanění jen v tomto státě.“* Tedy, že právo na zdanění těchto příjmů připadá pouze státu, ze kterého se tento příjem vyplácí,
- studenti nemají příjmy v podobě stipendií a přijatých podpor z jiného státu, než ve kterém studují, podrobeny zdanění, pokud jsou tyto příjmy určeny ke studiu. V tomto případě nehraje ani roli, jak dlouho se student na území státu zdržuje nebo že dosahuje i jiných příjmů na území tohoto státu. Ve článku 20 modelové smlouvy OECD je uvedeno: *„Platy, které dostává student nebo učeň, který je nebo byl bezprostředně před svým příjezdem do jednoho smluvního státu rezidentem druhého smluvního státu, a který se zdržuje v prvně zmíněném státě pouze za účelem svého studia nebo výcviku, na úhradu své výživy, studia nebo výcviku, nebudou zdaněny v tomto státě za předpokladu, že takové platy pocházejí ze zdrojů mimo tento stát.“*

### 3.3.2 Příjmy ze samostatné činnosti

Příjmem dle § 7 ZDP je příjem, který plyne ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjem ze živnostenského podnikání, nebo také podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku. Dle toho paragrafu se řídí nejenom osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“), ale i osoby, které ke svému podnikání živnostenský list nepotřebují. Mezi tyto osoby můžeme zařadit například: spisovatele, herce, hudebníky, daňové poradce, advokáty, makléře, znalce, tlumočníky. (ZDP, 2018)

Skutečné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů mohou být nahrazeny výdaji určenými procenty z příjmů. V roce 2017 došlo k novelizaci těchto paušálních výdajů, a to zákonem č 170/2017 Sb., který zpřísňuje limity pro maximálně možnou hranici uplatňovaných paušálních výdajů, viz Tab. 3.1.

**Tab. 3.1 Paušální výdaje § 7 ZDP**

Paušální výdaj	Nový limit	Starý limit
80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	800 000 Kč	1 600 000 Kč
80 % z příjmů ze živnostenského podnikání řemeslného	800 000 Kč	1 600 000 Kč
60 % z příjmů ze živnostenského podnikání neřemeslného	600 000 Kč	1 200 000 Kč
40 % z jiných příjmů ze samostatné činnosti (např. auditoři, daňoví poradci, lékaři, autorský zákon aj.)	400 000 Kč	800 000 Kč
30 % z příjmů z nájmu majetku zařazeného v obchodním majetku	300 000 Kč	600 000 Kč

Zdroj: Svaz účetních České republiky (2018), vlastní zpracování

V roce 2018 mají při podání DPFO za zdaňovací období 2017 poplatníci možnost, zda upřednostní nový limit a s tím nově budou moci uplatnit slevu na manželku a daňové zvýhodnění na vyživované děti, nebo zůstanou u starého limitu, ale možnost slevy na dani na manželku a daňové zvýhodnění na vyživované děti jim bude zamítnuta.

Příjmy, které zastávají v modelové smlouvě OECD charakter příjmů ze samostatné činnosti jsou ve člancích 5, 7 a 17, viz Příloha 1. Pro účely této diplomové práce budou probrány příjmy dle článků 5 a 17 modelové smlouvy OECD.

#### **a. Článek 5 - Stálá provozovna (modelová smlouva OECD)**

Pojem stálá provozovna je uveden nejen ve SZDZ, ale i v tuzemských předpisech, a to konkrétně v § 22 odst. 2 ZDP, který stálou provozovnu vymezuje jako „*místo k výkonu činnosti nerezidentů na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště jako místo k provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bodu 1 ZDP poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoli období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.*“ (Sojka, 2017)

Ovšem s každou jinou SZDZ je tento pojem modifikován a redukován. Pokud se však vezme z článku 5 odst. 1 modelové smlouvy OECD první věta, která zní „*Výraz ‚stálá provozovna‘ označuje pro účely této smlouvy trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.*“ Můžou být určeny podstatné definiční znaky:



- umístění – představuje reálné místo pro podnikání, které je spojeno s konkrétní lokalitou,
- stálost – toto místo bylo vybudováno se záměrem pro podnikání, a to k trvalému účelu ne pouze přechodnému,
- účel – toto místo bylo vybudováno pro účely vykonávání podnikatelské činnosti nerezidenta a jsou zde přímo vykonávány nebo aktivně řízeny. (Sojka, 2017)

Stálou provozovnu dělíme na tzv. kamennou a službovou. Kamenná „pevná“ provozovna vzniká zpravidla na základě vlastní úvahy zřizovatele o činnosti podnikání na určitém trhu. Za kamennou provozovnu můžeme považovat například dílnu, kancelář, továrnu, stavebně montážní projekty. Naopak tzv. službová „časová“ provozovna je zřizována pouze na určitou časovou dobu, která je spjata s vykonáním určité zakázky či služby. Je tak zřizována pouze za účelem splnění určitého kontraktu s tuzemským odběratelem. U této stálé provozovny je rozhodující časový test šesti měsíců z dvanácti po sobě jdoucích měsíců.

Časový limit pro vznik stálé provozovny se liší podle účelu, pro který by tato stálá provozovna měla být zřízena. Například u staveniště a montáže je vznik stálé provozovny dle SZDZ nejčastěji podmíněn časovým limitem nad 12 měsíců, ale existuje i výjimka například ve SZDZ s Nigérií, kde je tento limit nastaven nad 3 měsíce. U časových testů pro vznik stálé provozovny při poskytování služeb je tento test ještě přísnější. U většiny SZDZ je tento limit stanoven na šest měsíců ve dvanácti po sobě jdoucích měsících. Tento limit je však různě modifikován podle jednotlivých SZDZ, například na devět z patnácti po sobě jdoucích měsíců jako je tomu ve SZDZ s Belgií, či dvanáct měsíců z osmnácti po sobě jdoucích měsíců jako ve SZDZ s Finskem, nebo také tři měsíce ze dvanácti po sobě jdoucích měsíců jako je tomu ve SZDZ s Indonésií. S některými zeměmi, se kterými má ČR uzavřenou SZDZ tento limit není určen, například ve SZDZ s Brazílií, Lucemburskem či Německem nebo s Velkou Británií. Pokud ovšem toto časové rozhraní není ve SZDZ sjednáno, finanční orgány vycházejí z názoru ministerstva, který je vyjádřen v metodickém pokynu D-154, podle kterého je vznik stálé provozovny při poskytování služeb vždy po šesti měsících. (Sojka, 2017)

## **b. Článek 17 – Umělci a sportovci (modelové smlouvy OECD)**

Pojmy „umělec“ a „sportovec“ nejsou v žádné SZDZ definovány, v komentáři k modelové smlouvě OECD je pouze uvedeno, že pojem „umělec“ je nutno vztahovat

k filmu, jevišti či k estrádě. „Sportovec“ je pak vztahován nejenom ke klasickým sportům, ale i k šachům či k hráčům jiných stolních her.

Zdanění těchto umělců či sportovců má právo stát u zdroje příjmů. Nerozlišuje se zde však zda je toto povolání vykonáváno na základě pracovněprávního vztahu tedy, že se jedná o příjem ze závislé činnosti, nebo zda je toto povolání vykonáváno na základě živnostenského oprávnění tedy, že příjem plyne ze samostatně výdělečné činnosti. (Sojka, 2017)

V české legislativě je zdanění umělců a sportovců, kteří nejsou rezidenty ČR, ve výši 15 %, a to podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1 ZDP tedy podle zvláštní sazby daně. Tento bod se dále odkazuje na § 22 odst. 1 písm. f) bodu 2 ZDP, ve kterém je blíže specifikovaný příjem, který pod tento paragraf spadá. Jedná se o *„příjem z osobně vykonávané činnosti na území ČR, nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu.“*

### **3.3.3 Příjmy z kapitálového majetku**

Mezi příjmy, které mohou být zařazeny do kategorie kapitálových příjmů, jsou mimo jiné i příjmy z podílu na zisku z obchodní korporace a úroky z držby cenných papírů, podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání, nebo také úroky či výhry. Všechny příjmy, které patří do příjmů z kapitálového majetku, jsou uvedeny v § 8 ZDP.

Mezi nejčastěji zdaněné pasivní příjmy, které spadají do příjmů z kapitálového majetku jsou dividendy a úroky. Z toho důvodu se tato kapitola bude zabývat pouze těmito dvěma příjmy.

Dividendy neboli vyplacené podíly na zisku, jejich výše míry zdanění u nerezidentů ČR je v české legislativě zakotvena v § 22 odst. 1 písm. g) body 3 a 10 ZDP, respektive v § 36 odst. 1 a 2 ZDP, tedy opět 15 % zvláštní sazbou daně. V situaci kdy je příjem z dividend ze státu, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ je represivní sazba srážkové daně ve výši 35 % a to podle § 36 odst. 1 písm. c). Tato sazba daně se týká států mimo EU a Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“), se kterými, jak již bylo řečeno, není uzavřena SZDZ či dohoda o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daní z příjmů. (Sojka, 2017)

V případě zdanění příjmů z dividend rezidenta ČR, které pochází ze státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ se postupuje dle článku 10 – Dividendy modelové smlouvy OECD. Tento článek odkazuje přímo na maximální výši sazby daně z dividend ve státě zdroje dividendy. Ve většině SZDZ je minimální míra zdanění ve výši 5 % v případě minimálního podílu 25 %, ta se ovšem vztahuje pouze na PO, pro ostatní poplatníka je to pak sazba daně 15 %, je tomu tak například ve SZDZ s Litvou a Belgií. Některé SZDZ naopak nerozdělují sazbu daně dle podílu, například ve SZDZ s Chorvatskem je tato sazba daně ve výši 5 % pro všechny dividendy, nebo ve SZDZ s Marokem, které zdaňuje dividendy ve výši 10 % sazby daně. Oproti tomu ve SZDZ se Švédskem je uvedeno, že se dividendy do minimálního podílu 25 % nezdaňují vůbec, v ostatních případech se dividendy zdaňují 10 % sazbou daně.

U všech výše uvedených zemí platí, že na daň z příjmů z dividend se v ČR uplatňuje metoda zápočtu, tedy že maximální výše daně, kterou lze zahrnout do daňového přiznání je ve výši 15 % z hrubé části dividend. Ani v jednom případě tedy nenastane situace, kdy by poplatník daně zaplatil na dani z dividend v zahraničí více, než co by se mu mohlo započíst jako uznaná daň v ČR v DPFO. Zároveň také platí, že poplatníkovi nesmí být přiznána vyšší daň, než jaká by mohla být sražena dle SZDZ.

Za další příjmy spadající do příjmů z kapitálového majetku jsou příjmy z úroků. Úroky jsou vedené v článku 11 modelové smlouvy OECD. Ve článku 11 je uvedeno že: *„Výraz ‚úroky‘, použitý v tomto článku, označuje příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu, zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, s právem nebo bez práva na účast na zisku dlužníka a obzvláště příjmy z vládních cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher spojených s těmito cennými papíry, obligacemi nebo dluhopisy. Penále za pozdní platby se pro účely tohoto článku za úrok nepovažuje.“* Ve SZDZ jsou úroky definovány velmi obecně. Je tomu především proto, že každá země má ve své legislativě úroky popsány jiným způsobem. Například ČR má úroky jako zdroje příjmů na území ČR popsány v § 22 odst. 1 písm. g) bodě 4 takto: *„Úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu.“*

Do režimu úroků podle modelové smlouvy OECD ovšem nespádají sankční úroky ani jiné penále, která byly způsobeny opožděnou platbou. Naopak v ZDP jsou takovéto sankce zahrnuty jako zdroj příjmů z území ČR v § 22 odst. 1 písm. g) bodě 12, a proto pokud je příjemce daňovým rezidentem státu, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ bude tento příjem podroben stejnému zdanění jako příjem z úroků.

Okolo poloviny uzavřených SZDZ ČR pak přiznává právo na zdanění úroků, které byly vyplaceny státu, ve kterém je věřitel daňovým rezidentem. Ostatní země pak přiznávají právo na zdanění příjmu z úroků u zdroje sazbou 5 % nebo 10 %.

V případě daňových nerezidentů si ČR nárokuje dle ZDP 15 % daň, a to podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP. Pokud je poplatník ze státu, se kterým ČR nemá uzavřenou SZDZ je uzákoněna od roku 2013 nová represivní sazba srážkové daně ve výši 35 %. (Sojka, 2017)

### 3.3.4 Příjmy z nájmu

Tyto příjmy z nájmu jsou podrobně popsány v § 9 ZDP. Mezi tyto příjmy patří mimo jiné příjmy z nájmu nemovitých věcí či bytů nebo také příjmy z nájmu movitých věcí, které neslouží k příležitostnému nájmu.

Stejně jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 7 ZDP prošly v roce 2017 novelou i výdaje plynoucí z příjmů podle § 9 ZDP. U paušálních výdajů spojených s příjmy plynoucími z tohoto paragrafu došlo taktéž ke zpřísnění limitů pro maximální odečet výdajů, viz Tab. 3.2. I zde jako v § 7 ZDP je možnost využít nové limity a uplatnit si daňovou slevu na manželku a daňové zvýhodnění na vyživované děti, nebo ještě využít staré limity a této slevy a daňového zvýhodnění se vzdát. (Sojka, 2017)

**Tab. 3.2 Paušální výdaje § 9 ZDP**

Paušální výdaj	Nový limit	Starý limit
30 % z příjmů z nájmu	300 000 Kč	600 000 Kč

Zdroj: Svaz účetních České republiky (2018), vlastní zpracování

Za příjmy z nájmu ve vazbě na mezinárodní zdanění můžeme považovat příjmy dle článku 6 – Příjmy z nemovitého majetku modelové smlouvy OECD, do kterého spadá i nájem nemovité věci.

Právo na zdanění příjmů z nájmu nemovité věci má ten stát, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází. Do příjmu se tak zahrnuje příjem jak z nájmu,

tak i pronájmu nemovité věci. Dle modelové smlouvy OECD výraz „nemovitý majetek“ zahrnuje i živý či mrtvý inventář užívaný v zemědělství a lesnictví či užívací právo k nemovitému majetku a práva na proměnlivé nebo pevné platby za těžení nebo za přivolení k těžení nerostných ložisek, pramenů nebo jiných přírodních zdrojů. (Sojka, 2017)

### 3.3.5 Ostatní příjmy

Ostatní příjmy jsou uvedeny v § 10 ZDP a jsou to takové příjmy, které mají charakter příležitostných činností nebo jsou z příležitostného nájmu movitých věcí. Mezi tyto příjmy patří i příjmy z převodu nemovité věci či z převodu cenného papíru.

Taktéž jako u výdajů plynoucích z příjmů dle § 7 ZDP a § 9 ZDP i tyto paušální výdaje prošly novelizací a zpřísněním limitů, viz Tab. 3.3. Opět je zde možnost uplatnit za zdaňovací období 2017 staré limity a vzdát se tak slevy na dani na manželku a daňového zvýhodnění na vyživované děti, nebo přijmout nové limity a tuto slevu a daňové zvýhodnění využít. Možnost využití paušálních výdajů mají ovšem pouze ti, kteří mají příjmy, které spadají pod § 10 ZDP a mají charakter příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství. (Sojka, 2017)

**Tab. 3.3 Paušální výdaje § 10 ZDP**

Paušální výdaj	Nový limit	Starý limit
80 % z příjmů ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	800 000 Kč	1 600 000 Kč

Zdroj: Svaz účetních České republiky (2018), vlastní zpracování

Mezi ostatní příjmy ve vazbě na mezinárodní zdanění můžou být zmíněny příjmy spadající pod článek 13 – Zisky ze zcizení majetku modelové smlouvy OECD. Jedná se o příjmy z převodu movitého majetku a příjmy z převodu majetkových práv.

Příjmy z převodu movitého majetku mohou být zdaněny pouze za předpokladu, že je naplněna podmínka podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 7, a to že se jedná o věci, které jsou v obchodním majetku provozovny. Jinak toto zdanění nepřipadá v úvahu.

U převodu majetkových práv je povětšinou zdanění přiznáno v zemi, kde sídlí vlastník těchto příjmů. Výjimkou pak mohou být majetkové účasti na kapitálových společnostech, které mohou být zdaněny i ve státě zdroje, jako tomu je například ve SZDZ s Německem.

Mezi příjmy, které se zdaňují podle § 10 ZDP a zároveň korespondují s článkem 13 modelové smlouvy OECD jsou bezesporu příjmy z prodeje zahraničních cenných

papírů. Tyto příjmy jsou zdaňovány ve státě investora. U těchto příjmů dokonce platí, že ve státě zdroje nemusejí být zdaněny vůbec. V případě daňového rezidenta ČR může být tento příjem i osvobozen a to podle § 4 odst. 1 písm. x). A to za podmínky, že od koupení a prodeje cenného papíru uběhla maximální doba držení 3 let, v takovém případě je tento příjem z prodeje cenného papíru osvobozen. (Sojka, 2017)

### **3.4 Příjmy ze zdroje v ČR**

Oproti daňovým rezidentům ČR, kteří do svého tuzemského daňového přiznání zahrnují všechny celosvětové příjmy, kromě těch, které spadají do příjmů osvobozených nebo těch, které nejsou předmětem daně. Tak u daňových nerezidentů ČR je důležité vymezit druhy příjmů, které se budou zahrnovat do daňového přiznání v ČR. K určení zdroje příjmů slouží § 22 ZDP, který je dále modifikován pomocí SZDZ. Nesmí se tedy opomenout ani fakt, že v případě, kdy ČR neuzákoní určitý druh příjmu ve své legislativě, nemůže být tento příjem zdaněn, i když je zakotven ve SZDZ. Dle § 22 ZDP se za příjmy ze zdrojů ČR pro nerezidenty ČR považují mimo jiné i tyto příjmy:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů,
- příjmy z prodeje nemovitých věcí umístěných na území ČR, aj.

Pro určení zdroje příjmů je nejdůležitější určení:

- kde je činnost vykonávána,
- kde vyplácí příjem z této práce,
- kde je využíván nebo umístěn majetek.

Tedy osoba, která je zaměstnána na území ČR, ale daňovým rezidentem je v sousedním Polsku a pracuje u společnosti, která má mateřskou společnost v Polsku a zaměstnanec dostává od této mateřské společnosti vyplacenou mzdu, pak i přesto musí zdanit svůj příjem v ČR, protože zdroj příjmů pochází z tuzemska. Toto určení zdroje příjmu souvisí s jeho výkonem práce, které je na území ČR. (Sojka, 2017)

### **3.5 Registrace k dani z příjmů**

Každý daňový nerezident ČR, který má příjmy zdaňované pomocí daňového přiznání, má povinnost registrovat se k dani z příjmů fyzických osob. Daňový řád uvádí

v § 125 obecné pravidlo: „*Registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani.*“ Každý daňový nerezident ČR je povinen podat přihlášku k registraci, a to u příslušného správce daně, a to pod podmínkou, že:

- započal vykonávat činnost na území ČR a tato činnost je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti nebo
- přijal příjem ze samostatné činnosti ze zdrojů na území ČR.

Výše uvedené podmínky jsou uvedeny v § 39 odst. 2 ZDP. Lhůta pro podání přihlášky k registraci k dani z příjmů fyzických osob je do 15 dnů ode dne, kdy započaly výše uvedené podmínky.

Dalšími povinnostmi dle § 39 odst. 3 ZDP podle kterých daňový nerezident ČR musí podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně, jsou:

- vznik stálé provozovny nebo
- získání povolení nebo oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů vydané tuzemským orgánem veřejné moci.

Tato přihláška musí být opět podána nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy výše uvedené podmínky vznikly.

Přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob nemusí nerezident ČR podávat v případě, že mu plynou pouze příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny či se jedná o takové příjmy, ze kterých je daň vybírána srážkou pomocí zvláštní sazby daně. (Sojka, 2017)

## **4 Praktická aplikace zdanění vybraných příjmů rezidentů a nerezidentů České republiky**

V této kapitole bude prakticky představeno na příkladech zamezení dvojího zdanění a daňová optimalizace poplatníka. V Příkladu 4.1 se bude jednat o zdanitelný příjem, který poplatníkovi plyne ze zaměstnání z Itálie, Lotyšska a ČR v Příkladu 4.2 bude mít poplatník zdanitelný příjem z Itálie, Maďarska a z ČR.

Příklady 4.3 až 4.7 budou zaměřeny na pasivní příjmy s konkrétním zaměřením na příjmy z dividend rezidentů a nerezidentů ČR. Tyto příklady budou vycházet ze stejného základu, kterým je zdanění dividend, avšak budou několikrát modifikovány. V jednotlivých modifikacích budou popsány nejrůznější situace, ve kterých budou důležitými prvky například: z kterého státu do kterého státu dividendy plynou, či jaká výše dividendy bude poplatníkovi vyplacena.

### **4.1 Daňová povinnost v ČR plynoucí z aktivních příjmů ze zahraničí i tuzemska**

V následujících Příkladech 4.1 a 4.2 bude znázorněno, jak výše zahraniční sazby daně ovlivní daňovou povinnost v ČR. Příklad 4.2 bude předveden ve dvou variantách i na DPFO, která budou přiložena jako příloha diplomové práce.

#### **Příklad 4.1 Daňová povinnost z příjmů plynoucích ze zaměstnání z Itálie, Lotyšska a ČR u rezidenta ČR**

Tento příklad bude zaměřený na situaci, kdy poplatníkovi plynou příjmy ze zaměstnání ze zahraničí z více než jednoho zahraničního státu. Aby byla více přiblížená optimalizace daňového zatížení a lépe představen postup sestavení DPFO byly vybrány dva státy, u kterých je ve SZDZ použita rozdílná metoda pro zamezení dvojího zdanění.

Pan Novák má trvalé bydliště na území ČR a má zde i celou rodinu. Během zdaňovacího období 2017 pobýval a pracoval ve třech státech. Od 1. 1. – 30. 4. 2017 v ČR, od 1. 5. – 31. 7. 2017 v Itálii a od 1. 8. – 31. 12. 2017 pracoval na území Lotyšska. Výše jednotlivých příjmů bude pro lepší orientaci znázorněna v Tab. 4.1.

Ze zadání je zřejmé, že pan Novák je daňovým rezidentem ČR, neboť splňuje hned první podmínku daňové rezidence, a to konkrétně svým trvalým bydlištěm. Podmínky



určení daňové rezidence jsou blíže vysvětleny v kapitole 2.2.2. Z tohoto důvodu má pan Novák povinnost zdanit své celosvětové příjmy v ČR.

Jelikož má ČR uzavřené SZDZ s oběma výše uvedenými státy, budou mít SZDZ přednost, při určování daňové povinnosti, před ZDP.

Dle článku 23 Ustanovení o vyloučení dvojího plnění SZDZ s Itálií se příjmy ze zaměstnání podrobují metodě vynětí s výhradou progrese. Oproti tomu článek 23 Vyloučení dvojího zdanění SZDZ s Lotyšskem ustanovuje, že příjmy podléhají metodě prostého zápočtu. Jak již bylo uvedeno výše v kapitole 2.6, metoda vynětí s výhradou progrese splňuje svůj charakter pouze v případě, že je ve státě rezidenta zavedena klouzavě progresivní sazba daně. Jelikož ČR není takováto sazba daně zavedena, tak má v tomto případě tato metoda vynětí s výhradou progrese stejný charakter jako metoda úplného vynětí.

Aby bylo možné sestavit DPFO z příjmů, které plynou ze zahraničí je nutné tyto příjmy přepočítat kurzem, který na začátku každého nového zdaňovacího období, zpětně za předcházející zdaňovací období, vyhláší v pokynu GFŘ. Pro zdaňovací období 2017 se jedná o Pokyn GFŘ D-36 pro Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2017 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017, viz Příloha 3.

**Tab. 4.1 Příjmy pana Nováka za zdanitelné období 2017**

Stát	Příjem ze státu zdroje	Měna	Kurz	Příjem v Kč
Česká republika	199 254	CZK	1,00	199 254
Itálie	5 000	EUR	26,29	131 450
Lotyšsko	5 000	EUR	26,29	131 450
<b>Celkem příjmy</b>				<b>462 154</b>

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto příkladu nastala situace, kdy pro zamezení dvojího zdanění budou využity obě možné metody zamezení dvojího zdanění. V takovém případě se poplatník musí orientovat podle § 38f odst. 8 ZDP, ve kterém je napsáno, že nastane-li takováto situace, vyjmou se prvně příjmy, které spadají pod metodu vynětí (Itálie) a až poté se provede metoda zápočtu daně z příjmů plynoucích v tomto případě z Lotyšska.

Při výpočtu daňové povinnosti poplatníka se dále musí postupovat podle § 6 odst. 13 ZDP, který stanovuje, že příjmy plynoucí rezidentovi ČR musí být pro základ daně navýšeny o sociální a zdravotní pojištění, které za zaměstnance platí zaměstnavatel. Tedy o 25 % v rámci sociální pojištění a o 9 % v rámci zdravotní pojištění. Mzda se tedy navyšuje na superhrubou mzdu, ze které se dále počítá daňová povinnost, viz kapitola 3.3.1.

**Tab. 4.2 Výpočet daňové povinnosti v ČR za pomoci metody zápočtu a vynětí**

<b>I. Krok – Navýšení příjmů o povinné pojistné 34 %</b>			
<b>Příjmy</b>	<b>Výše příjmů</b>	<b>Pojistné</b>	<b>Navýšené příjmy</b>
ČR	199 254 Kč	67 746 Kč	267 000 Kč
Itálie	131 450 Kč	44 693 Kč	176 143 Kč
Lotyšsko	131 450 Kč	44 693 Kč	176 143 Kč
<b>Celkem</b>			<b>619 286 Kč</b>
<b>II. Krok – Vyjmutí příjmů z Itálie</b>			
Základ daně		619 286 Kč	
Základ daně po vyjmutí příjmů z Itálie		<b>443 143 Kč</b>	(619 286 – 176 143)
V DPFO si poplatník v dalším kroku může nechat uznat tzv. nezdánitelné části základu daně. V našem příkladu žádné nezdánitelné části základu daně nejsou, a to z důvodu lepšího vyobrazení daňové povinnosti.			
<b>III. Krok – Výpočet daně dle § 16 ZDP</b>			
Zaokrouhlený základ daně na sto korun dolů		443 100 Kč	
Daň 15 %		<b>66 465 Kč</b>	(443 100 · 0,15)
V dalším kroku se již bude započítávat vypočtená daň z příjmů z Lotyšska. Aby se v ČR mohla tato daň započíst, je nutné předložit správci daně potvrzení o zaplacení této daně. V DPFO se pro metodu zápočtu využívá příloha č. 3 DPFO.			
<b>IV. Krok – Zápočet daně plynoucí z příjmů z USA</b>			
Výše sazby daně z příjmů fyzických osob v Lotyšsku je 23 %.			
Zaplacená daň v Lotyšsku po přepočtu na CZK		<b>40 513 Kč</b>	(176 143 · 0,23)
Pro výpočet daně, kterou lze započíst je nutné vypočíst koeficient. Tento koeficient se počítá jako poměr příjmů ze zahraničí k celosvětovým příjmům (v tomto případě po vyjmutí příjmů z Itálie).			
Koeficient zápočtu		<b>39,75 %</b>	$\left(\frac{176\,143}{443\,143}\right)$
Maximální výše zápočtu daně z Lotyšska		<b>26 419,8 Kč</b>	(66 465 · 0,3975)
<b>V. Krok – Výpočet daňové povinnosti v ČR</b>			
Daňová povinnost po snížení o započtenou daň zaokrouhlená nahoru		<b>40 046 Kč</b>	(66 465 – 26 419,8)
Rozdíl zaplacené daně v Lotyšsku s možným zápočtem daně v ČR		<b>14 093 Kč</b>	(40 513 – 26 420)

Zdroj: vlastní zpracování

Výše vypočtené daňové povinnosti je 40 045 Kč. ZDP však dovoluje dle § 38f odst. 4 příjmy ze závislé činnosti, které plynou ze státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ vyjmout i v situaci, kdy SZDZ udává metodu zápočtu. Poplatník si tedy může vybrat, která z variant je pro něho výhodnější. Tato situace bude představena v Tab. 4.3.

**Tab. 4.3 Výpočet daňové povinnosti v ČR za pomoci metody vynětí**

<b>I. Krok – Vyjmutí veškerých zahraničních příjmů</b>		
Základ daně	619 286 Kč	
Základ daně po vyjmutí zahraničních příjmů	<b>267 000 Kč</b>	(619 286 – 176 143 – 176 143)
<b>II. Krok – Výpočet daňové povinnosti</b>		
Zaokrouhlený základ daně na sto koruny dolů	267 000 Kč	
Daň 15 %	<b>40 050 Kč</b>	(267 000 · 0,15)

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.3 je názorně ukázáno, že ne vždy může být pro poplatníka metoda vynětí lepším řešením při výpočtu daňové povinnosti v ČR. V následující Tab. 4.4 bude znázorněno srovnání daňové povinnosti poplatníka.

**Tab. 4.4 Srovnání daňové povinnosti**

<b>Metoda zamezení dvojího zdanění</b>	<b>Výše daňové povinnosti</b>
Metoda zápočtu dle Tab. 4.2	40 045 Kč
Metoda vynětí dle Tab. 4.3	40 050 Kč
<b>Rozdíl (vynětí – zápočet)</b>	<b>+ 5 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z Tab. 4.4 tak v případě, kdy by byl využit ZDP, který dovoluje použít metodu vynětí namísto metody zápočtu, tak výše daňového zatížení v ČR by se nám v tomto případě zvýšila o 5 Kč. I když rozdíl není nijak veliký je dán především výší sazby daně v Lotyšsku. Tato sazba daně je totiž vyšší než sazba daně v ČR, která je po započtení superhrubé mzdy 20,1 %. V tomto případě, kdy je daň v zahraničí vyšší než daň v tuzemsku, je výhodnější pro poplatníka využít metodu prostého zápočtu. Navíc si totiž poplatník ještě může daň neuznanou k zápočtu odečíst v dalších zdaňovacích obdobích jako výdaj snižující základ daně. Naproti tomu v metodě vynětí zaplacená daň v zahraničí nemá žádný vliv na výši tuzemské daně.

Další Příklad 4.2 bude zaměřen na příjmy plynoucí z ČR, Itálie a Maďarska, kde ve SZDZ s Maďarskem je aplikovaná, na příjmy ze zaměstnání, taktéž metoda

zápočtu, ale oproti Lotyšsku je v Maďarsku sazba daně nižší, než je tomu v ČR. Sazba daně v Maďarsku, na příjmy plynoucí ze zaměstnání, je ve výši 15 %. Jak bylo uvedeno v Příkladu 4.1 je reálná míra zdanění v ČR 20,1 %. Zkusíme tedy potvrdit, že v případě nižší sazby daně v zahraničí bude výhodnější aplikovat metodu vynětí nad metodou prostého zápočtu.

#### **Příklad 4.2 Daňová povinnost z příjmů plynoucích ze zaměstnání z Itálie, Maďarska a ČR u rezidenta ČR**

Příklad 4.2 bude stejně jako Příklad 4.1 zaměřen na situaci, kdy poplatníkovi plynou příjmy ze zaměstnání ze zahraničí z více než jednoho zahraničního státu. I zde bude zachováno, že u obou zahraničních států, je podepsána SZDZ, ale je použita rozdílná metoda pro zamezení dvojího zdanění.

Pan Novák má trvalé bydliště na území ČR a má zde i celou rodinu. Během zdaňovacího období 2017 pobýval a pracoval ve třech státech. Od 1. 1. – 30. 4. 2017 v ČR, od 1. 5. – 31. 7. 2017 v Itálii a od 1. 8. – 31. 12. 2017 pracoval na území Maďarska. Výše jednotlivých příjmů bude pro lepší orientaci znázorněna v Tab. 4.5.

Pan Novák je i v tomto případě daňovým rezidentem ČR, neboť splňuje hned první podmínku daňové rezidence, a to konkrétně svým trvalým bydlištěm.

Dle článku 23 Ustanovení o vyloučení dvojího plnění SZDZ s Itálií se příjmy ze zaměstnání podrobují metodě vynětí s výhradou progrese. Oproti tomu článek 23 Vyloučení dvojího zdanění SZDZ s Maďarskem ustanovuje, že příjmy podléhají metodě prostého zápočtu.

Opět prvním krokem k úspěšnému sestavení DPFO z příjmů, které plynou ze zahraničí je nutné tyto příjmy přepočítat kurzem dle Pokynu GŘ D-36, viz Příloha 3.

**Tab. 4.5 Příjmy pana Nováka za zdanitelné období 2017**

Stát	Příjem ze státu zdroje	Měna	Kurz	Příjem v Kč
Česká republika	199 254	CZK	1,00	199 254
Itálie	5 000	EUR	26,29	131 450
Maďarsko	1 546 471	HUF	0,085	131 450
<b>Celkem příjmy</b>				<b>462 154</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Také v tomto příkladu nastala situace, kdy pro zamezení dvojího zdanění budou využity obě možné metody zamezení dvojího zdanění a příjem bude navýšen podle § 6 odst. 13 ZDP o 34 %.

**Tab. 4.6 Výpočet daňové povinnosti v ČR za pomoci metody zápočtu a vynětí**

<b>I. Krok – Navýšení příjmů o povinné pojistné 34 %</b>			
<b>Příjmy</b>	<b>Výše příjmů</b>	<b>Pojistné</b>	<b>Navýšené příjmy</b>
ČR	199 254 Kč	66 746 Kč	267 000 Kč
Itálie	131 450 Kč	44 693 Kč	176 143 Kč
Maďarsko	131 450 Kč	44 693 Kč	176 143 Kč
<b>Celkem</b>			<b>619 286 Kč</b>
<b>II. Krok – Vyjmutí příjmů z Itálie</b>			
Základ daně		619 286 Kč	
Základ daně po vyjmutí příjmů z Itálie		<b>443 143 Kč</b>	(619 286 – 176 143)
V DPFO si poplatník v dalším kroku může nechat uznat tzv. nezdánitelné části základu daně. V našem příkladu žádné nezdánitelné části základu daně nejsou, a to z důvodu lepšího vyobrazení daňové povinnosti.			
<b>III. Krok – Výpočet daně dle § 16 ZDP</b>			
Zaokrouhlený základ daně na sto korun dolů		443 100 Kč	
Daň 15 %		<b>66 465 Kč</b>	(443 100 · 0,15)
V dalším kroku se již bude započítávat vypočtená daň z příjmů z Lotyšska. Aby se v ČR mohla tato daň započíst, je nutné předložit správci daně potvrzení o zaplacení této daně. V DPFO se pro metodu zápočtu využívá příloha č. 3 DPFO.			
<b>IV. Krok – Zápočet daně plynoucí z příjmů z USA</b>			
Výše sazby daně z příjmů fyzických osob v Maďarsku je 15 %.			
Zaplacená daň v Maďarsku po přepočtu na CZK		<b>26 421 Kč</b>	(176 143 · 0,15)
Pro výpočet daně, kterou lze započíst je nutné vypočíst koeficient. Tento koeficient se počítá jako poměr příjmů ze zahraničí k celosvětovým příjmům (v tomto případě po vyjmutí příjmů z Itálie).			
Koeficient zápočtu		<b>39,75 %</b>	$\left( \frac{176\,143}{443\,143} \right)$
Maximální výše zápočtu daně z Maďarska		<b>26 419,8 Kč</b>	(66 465 · 0,3975)
<b>V. Krok – Výpočet daňové povinnosti v ČR</b>			
Daňová povinnost po snížení o započtenou daň zaokrouhlená nahoru		<b>44 046 Kč</b>	(66 465 – 26 419,8)
Neuznaný zápočet		<b>1 Kč</b>	(26 421 – 26 420)

Zdroj: vlastní zpracování

Výše vypočtené daňové povinnosti je 44 044 Kč. Jelikož ve SZDZ s Maďarskem se zamezuje dvojímu zdanění pomocí metody prostého zápočtu, nemůže si v tomto

případě poplatník uplatit celou zaplacenou daň v Maďarsku. Rozdíl mezi maximálním zápočtem a zaplacenou daní v Maďarsku je tentokrát 1 Kč.

Výpočet daňové povinnosti v ČR za pomoci metody vynětí, která bude aplikovaná i na příjmy z Maďarska, bude v tomto příkladu uveden v Tab. 4.7.

**Tab. 4.7 Výpočet daňové povinnosti v ČR za pomoci metody vynětí**

<b>I. Krok – Vyjmutí veškerých zahraničních příjmů</b>		
Základ daně	619 018 Kč	
Základ daně po vyjmutí zahraničních příjmů	<b>267 000 Kč</b>	(619 286 – 176 143 – 176 143)
<b>II. Krok – Výpočet daňové povinnosti</b>		
Zaokrouhlený základ daně na sto koruny dolů	267 000 Kč	
Daň 15 %	<b>40 050 Kč</b>	(267 000 · 0,15)

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedené Tab. 4.7 se potvrdilo, že v případě, kdy sazba daně v zahraničí je nižší, než v ČR bude pro poplatníka výhodnější postupovat podle § 38f odst. 4 ZDP a uplatnit tedy možnost vypočítat daňovou povinnost pomocí metody vynětí namísto metody zápočtu, jak mu ukládá SZDZ.

V Tab. 4.8 bude uvedeno srovnání daňové povinnosti poplatníka.

**Tab. 4.8 Srovnání daňové povinnosti**

<b>Metoda zamezení dvojího zdanění</b>	<b>Výše daňové povinnosti</b>
Metoda zápočtu dle Tab. 4.6	44 044 Kč
Metoda vynětí dle Tab. 4.7	40 050 Kč
<b>Rozdíl (vynětí – zápočet)</b>	<b>- 3 994 Kč</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Ve výše uvedené Tab. 4.8 bylo předvedeno, že v tomto případě byla metoda vynětí pro poplatníka výhodnější. Oproti metodě zápočtu ušetří poplatník na dani 3 994 Kč.

V Příkladu 4.1 a 4.2 jsme se zabývali zdaněním aktivních příjmů. Následující Příklady 4.3 až 4.7 budou zaměřeny na pasivní příjmy plynoucí ze zdroje v ČR a zahraničí se zaměřením na rezidenta, ale i nerezidenta ČR.

Příklad 4.2 bude převeden do daňového přiznání k DPFO vzoru 24 platného pro rok 2017, viz Přílohy 4 a 5.

## 4.2 Daňová povinnost v ČR plynoucí z pasivních příjmů ze zahraničí i tuzemska

U výplaty dividend je nutné připomenout, že existují dva různé přístupy k výběru daně z příjmů, u kterých je daň nerezidentům srážena přímo u zdroje příjmů, tedy u plátce. Jedná se o tzv. refundační systém a plátcovský systém.

- Refundační systém není dokonce ani neznámý v evropských státech, v některých případech ho používá i ČR, např. při zdaňování příjmů umělců a sportovců podle SZDZ s USA. Je založen na principu, že plátce daně nijak nebere na vědomí SZDZ a sráží daň podle vnitrostátních předpisů. Je tedy na poplatníkovi si o rozdíl mezi sraženou daní a daní podle SZDZ zažádat u pověřeného úřadu zahraniční daňové správy.
- Plátcovský systém je naopak založen na tom, že plátce daně je povinen aspektovat SZDZ a srážet daň pouze takovou sazbou daně jakou mu umožňuje právě SZDZ. Tento systém pak klade velmi vysoké nároky na plátce daně.

Pro následné srovnání je důležité uvést, jak se zdaňují dividendy rezidentovi ČR, které plynou od společnosti, která má sídlo v ČR. V takovém případě se totiž aplikuje čistě vnitrostátní zákon, konkrétně ZDP.

### Příklad 4.3 Dividendy vyplacené rezidentovi ČR společností se sídlem v ČR

Společnost Delta ČR a.s. si na valné hromadě odhlasovala vyplacení dividend v celkové výši 1 500 000 Kč. Pan Sovák má podíl na společnosti Delta ČR a.s. ve výši 10 %. Náleží mu tedy 150 000 Kč.

V kapitole 2.1 bylo již uvedeno, že dividendy se v ČR srážejí u zdroje, tedy že plátce daně sraženou daň odvede a poplatník tedy dostane dividendu již zdaněnou. Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.3.3 se v ČR dividendy srážejí 15 % sazbou daně. Výpočet bude proveden v Tab. 4.9.

**Tab. 4.9 Výpočet daňového zatížení rezidenta ČR**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividend	150 000 Kč	$(1\,500\,000 \cdot 0,10)$
Daň z dividendy 15 %	<b>22 500 Kč</b>	$(150\,000 \cdot 0,15)$
Čistá hodnota dividendy	127 500 Kč	$(150\,000 - 22\,500)$

Zdroj: vlastní zpracování

Pan Sovák tedy má tedy čistý příjem z dividend ve výši 127 500 Kč a sraženou daň za něho odvede plátce daně příslušnému správci daně ve výši 22 500 Kč. Poplatník tuto sraženou daň neuvádí ve svém DPFO.

V případě, že by ze strany plátce daně došlo k pochybení a daň z dividendy neodvedl, resp. nesrazil, a vyplatil by tak poplatníkovi dividendy v plné výši, postupuje se podle § 38s ZDP tzv. brutací. Kdyby nastala taková situace pak ZDP ukládá, že se společnost musí chovat k vyplacené částce jako k čistému příjmu, tedy ji tzv. nabrutovat. Výpočet brutací bude proveden v Tab. 4.10.

**Tab. 4.10 Výpočet daňového zatížení rezidenta ČR brutací**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	$(1\,500\,000 \cdot 0,10)$
Částka ke zdanění	176 471 Kč	$(\frac{150\,000}{0,85})$
Zaplacená daň	<b>26 471 Kč</b>	$(176\,471 - 150\,000)$
Čistá hodnota dividendy	123 529 Kč	$(150\,000 - 26\,471)$

Zdroj: vlastní zpracování

Daň vypočtená brutací je samozřejmě vyšší, viz Tab. 4.10 než klasickým zdaněním podle výpočtu v Tab. 4.9, a to o 3 971 Kč.

#### **Příklad 4.4 Dividendy vyplacené rezidentovi ČR společností se sídlem v EU**

Valná hromada společnosti Epsilon Španělsko S.A. rozhodla o výplatě dividend v celkové výši po přepočtu 1 500 000 Kč. Pan Sovák má na této společnosti 10 % podíl. Případají na něho tedy dividendy ve výši 150 000 Kč.

Ve Španělsku jsou dividendy zatíženy 19 % sazbou daně, ovšem dle SZDZ uzavřené se Španělskem se dividendy mohou srážet pouze 15 % sazbou daně. V tomto případě je poplatník povinen doložit potvrzení o rezidenství v ČR a uplatnit tak možnost, kterou mu poskytuje SZDZ. Výpočet bude proveden v Tab. 4.11.

**Tab. 4.11 Výpočet daňového zatížení z příjmu z dividend ze Španělska**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	$(1\,500\,000 \cdot 0,10)$
Daň dle španělského zákona 19 %	28 500 Kč	$(150\,000 \cdot 0,19)$
Daň z dividendy 15 %	<b>22 500 Kč</b>	$(150\,000 \cdot 0,15)$
Rozdíl daně dle španělského zákona a SZDZ	6 000 Kč	$(28\,500 - 22\,500)$
Čistá hodnota dividendy	127 500 Kč	$(150\,000 - 22\,500)$

Zdroj: vlastní zpracování



Pan Sovák dostane vyplaceno, stejně jako v Příkladu 4.3, 127 500 Kč. Odvedená daň z těchto dividend bude ve výši 22 500 Kč. Kdyby ČR neměla uzavřenou SZDZ se Španělskem byla by daň z těchto dividend ve výši 28 500 Kč. Pan Sovák díky SZDZ dostane o 6 000 Kč více než kdyby SZDZ nebyla.

Dalším možným typem vyplacených dividend z EU je ze státu, ve kterém jsou příjmy z dividend osvobozeny. Jako tomu je například na Slovensku.

Pan Sovák má podíl na společnosti Zéta Slovensko a.s. ve výši 10 %. Výše dividend ze společnosti Zéta Slovensko a.s. je po přepočtu 150 000 Kč.

Jak již bylo řečeno na Slovensku je příjem z dividend osvobozený od daně. Musíme se tedy řídit podle SZDZ, kterou se Slovenskem máme uzavřenou, a podle které jsou dividendy zdaněny 15 % sazbou daně. Výpočet bude proveden v Tab. 4.12.

**Tab. 4.12 Výpočet daňové povinnosti z příjmu z dividend ze Slovenska**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	
Daň z dividendy 15 %	22 500 Kč	$(150\,000 \cdot 0,15)$
Čistá hodnota dividendy	127 500 Kč	$(150\,000 - 22\,500)$

Zdroj: vlastní zpracování

Výše daně a dividendy bude tedy ve stejné výši jako tomu bylo v Příkladu 4.3 s výpočtem v Tab. 4.9.

#### **Příklad 4.5 Daňová povinnost rezidenta ČR z příjmu z dividend vyplácené ze třetí země**

Společnost Éta Čína vyplácí dividendy. Pan Sovák má opět podíl 10 % na těchto dividendách. V přepočtu na české koruny se jedná 150 000 Kč.

Sazba daně v Číně je 20 %, ovšem ČR má s Čínou uzavřenou SZDZ plátce daně se pak v Číně musí řídit dle sazby daně podle SZDZ, ta je ve výši 10 %. Společnost Éta Čína se tak řídí dle SZDZ na základě potvrzení pana Sováka o daňovém rezidenství. Výpočet bude proveden v Tab. 4.13.

**Tab. 4.13 Výpočet daňové povinnosti rezidenta ČR z příjmu z dividend vyplácených ze třetí země**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	
Daň dle SZDZ 10 %	15 000 Kč	$(150\,000 \cdot 0,10)$
Čistá hodnota dividendy	<b>135 000 Kč</b>	$(150\,000 - 15\,000)$

Zdroj: vlastní zpracování

U tohoto příkladu je nutno dávat pozor z toho důvodu, že v dané třetí zemi může být systém refundační, tedy že by plátce daně využíval k výpočtu daně sazbu daně podle domácích vnitrostátních zákonů. V tomto případě by daň byla zatížena 20 % sazbou daně. Poplatník by v tomto případě mohl požádat o vrácení daně v oficiální žádosti na základě které by mu byl přeplatek následně vrácen. Výpočet bude proveden v Tab. 4.14.

**Tab. 4.14 Výpočet daňové povinnosti rezidenta ČR z příjmu z dividend vyplácených ze třetí země s refundačním systémem**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	
Daň dle vnitrostátního zákona 20 %	<b>30 000 Kč</b>	$(150\,000 \cdot 0,20)$
Daň dle SZDZ 10 %	<b>15 000 Kč</b>	$(150\,000 \cdot 0,10)$
Nárok na vrácení daně	15 000 Kč	$(30\,000 - 15\,000)$

Zdroj: vlastní zpracování

Poplatník daně však nebude o částku 15 000 Kč nijak ochuzen. Podstatným zatížením poplatníka je však vyplňování žádosti o vrácení poplatku, ale také později vyplacený rozdíl ze sražené dani.

#### **Příklad 4.6 Daňová povinnost nerezidenta ČR z příjmu z dividend vyplácených z ČR**

Společnost Delta ČR a.s. opět vyplácí dividendy. Pan Atkinson, který je rezidentem Belgie, má příjmy z těchto dividend ve výši 150 000 Kč. Belgie má s ČR uzavřenou SZDZ tedy sazba daně z dividend se bude řídit právě podle SZDZ. Dle článku 10 – Dividendy SZDZ uzavřené s Belgickým královstvím se dividendy zdaňují 15 % sazbou daně. Výpočet čisté části dividend bude uveden v Tab. 4.15.

**Tab. 4.15 Výpočet daňové povinnosti nerezidenta ČR z příjmu z dividend vyplácených z ČR**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	
Daň dle SZDZ	<b>22 500 Kč</b>	$(150\,000 \cdot 0,15)$
Čistá hodnota dividendy	127 500 Kč	$(30\,000 - 15\,000)$

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož je pan Atkinson rezidentem státu EU má dle § 36 odst. 8 ZDP nárok na zahrnutí některých příjmů do DPFO v ČR, ve kterém si následně může uplatnit základní slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč. Příjmy z dividend však do těchto příjmů nepatří, proto bude daň ve výši 22 500 Kč pro pana Atkinsona finální.

**Příklad 4.7 Daňová povinnost rezidenta třetí země z příjmu z dividend vyplácených z ČR**

Posledním typem příkladu je situace, kdy česká společnost vyplácí dividendy poplatníkovi do třetí země, se kterou ČR nemá uzavřenou SZDZ.

Společnost Delta ČR a.s. vyplácí dividendy a panu Aahilovi přísluší podíl na těchto dividendách ve výši 150 000 Kč. Od roku 2013 je v ZDP konkrétně v § 36 odst. 1 zavedena tzv. represivní sazba srážkové daně. Tato sazba je ve výši 35 % a týká se zemí, které nejsou v EU ani v EHS a není s nimi uzavřena SZDZ či jiná dohoda o výměně informací týkajících se daních z příjmů.

**Tab. 4.16 Daňová povinnost rezidenta třetí země z příjmu z dividend vyplácené z ČR**

Popis	Částka	Výpočet
Vyplacená dividenda	150 000 Kč	
Daň dle ZDP	<b>52 500 Kč</b>	$(150\,000 \cdot 0,35)$
Čistá hodnota dividendy	97 500 Kč	$(150\,000 - 52\,500)$

Zdroj: vlastní zpracování

I zde platí, že si rezident třetí země nemůže v DPFO v ČR zahrnout tyto příjmy. Dokonce je velice pravděpodobné, že tyto příjmy mu budou ještě jednou zdaněny v jeho domovské zemi. Dojde tak pravděpodobně ke dvojímu zdanění.

Ve většině výše uvedených příkladů vychází vypočtená daň z dividend ve stejné výši. Je to dáno především cílenou harmonizací daní. Ve většině případů je příjem dividend zatížen právě 15 % sazbou daně, a tak rozdíly nebudou nijak vysoké. Největší rozdíl nastává při zdanění nerezidentů EU a EHS.

Možným návrhem pro zlepšení mezinárodních vztahů, a to především mezi ČR a zemí, se kterou ČR nemá uzavřenou SZDZ a ani jinou uzavřenou dohodu o výměně informací ohledně majetkových daní je zavést pro nerezidenty možnost vrácení přeplacené daně. Jednalo by se tak především o situaci, kdy by reálně nastala situace dvojího zdanění. V takovém případě, by bylo přínosným řešením možnost vrácení alespoň částečného přeplacení daně. V případě pana Aahila by se tak jednalo o vrácení daně, která by představovala rozdíl mezi daní, která by byla vypočtena daňovému rezidentovi ČR (15 % sazba daně), a daní která byla vypočtena panu Aahilovi. Rozdíl je v tomto modelovém případě ve výši 30 000 Kč (56 500 Kč – 22 500 Kč). Tato situace by však byla pouze možná za předpokladu, že by v domovské zemi pana Aahila opravdu nastalo druhé zdanění těchto příjmů. Vrácení přeplatku daně v ČR by pak bylo možné pouze na základě potvrzení z finančního úřadu dané země.

## 5 Závěr

Cílem této diplomové práce byla charakteristika a přiblížení problematiky zamezení dvojího zdanění. Dle jednotlivých kapitol se podařilo prokázat, že SZDZ mají v mezinárodním právu nezastupitelnou roli a jsou nedílnou součástí daňové politiky. Především z hlediska toho, že SZDZ se neuzavírají pouze za účelem zamezení dvojího zdanění, ale i proto aby se předcházelo nezdanění příjmů. Pomocí SZDZ je také jednodušší spravedlivé přerozdělování daňových výnosů, ale také vzájemná výměna informací mezi státy. Daňová harmonizace na poli přímých daní je dnes již nedílnou součástí každého státu a je potřeba dále rozšiřovat toto pole působnosti. Kdyby nedocházelo k eliminaci dvojího zdanění, mohlo by následně docházet k nadměrnému daňovému zatížení, a tak k následnému nepříznivému tlaku na mezinárodní rozvoj a spolupráci.

Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění příjmů plynoucích ze zahraničí a poplatník tak neodváděl dvakrát stejnou daň do dvou států je vždy ve SZDZ uvedeno, který stát může daný příjem zdanit. Je jím buď stát rezidenta nebo stát, ze kterého tento zdroj příjmů pochází. Ať je to tak či onak napomáhají v tomto případě metody zamezení dvojího zdanění. Jedná se o metody zápočtu a vynětí. Dílčím cílem ve druhé kapitole bylo tyto metody porovnat z pohledu daňového zatížení poplatníka. Dle porovnání bylo zjištěno, že metoda úplného zápočtu je výhodná pro poplatníka. Vypočtená daň v zahraničí může totiž snižovat i daň v tuzemsku, která má jiný charakter. Metoda prostého zápočtu pak je výhodná pro stát. Zápočet daně může být pouze s daní, která má stejný charakter. Může být však nevýhodná pro poplatníka, a to z toho důvodu, že daň vypočtená v zahraničí může být vyšší, než by na tyto příjmy připadala daň v ČR, a tedy mu nebude uznána v celé výši. Poplatník si tento rozdíl může v dalším zdaňovacím období uznat jako výdaje snižující základ daně. Metoda úplného vynětí je pro poplatníka výhodná v tom, že veškeré zahraniční příjmy, které spadají pod metodu úplného vynětí se do zdanění v tuzemsku nezapočítávají. Tudíž nehrozí situace jako v případě prostého zápočtu, že daň odvedená v zahraničí není konečná. Stát v tomto případě nedostane žádné daňové výnosy z příjmu, který poplatníkovi plyne ze zahraničí. Metoda vynětí s progresí pak v ČR postrádá prozatím smysl, protože s jednotnou sazbou daně nedochází k žádné progresi tudíž nastává situace úplného vynětí. U metody vynětí s progresí nemá ani vliv solidární zvýšení daně, protože se zahraniční příjmy do solidárního zvýšení daně nepočítají.

Dalším cílem této diplomové práce bylo nalezení možností optimalizace daňového zatížení poplatníka. V kapitole 4.1 autorka dospěla k závěru, že pokud plynou poplatníkovy příjmy ze závislé činnosti měl by porovnat metody zamezení dvojího zdanění podle ZDP a SZDZ. Právě vhodné vybrání patřičné metody může být zdrojem optimálního zdanění. ZDP oproti SZDZ poplatníkovi dovoluje vybrat vhodnější metodu. Jestli bude vhodnější metoda zápočtu či vynětí je také dáno výší sazby daně v zahraničí. Pokud bude výše sazby daně v zahraničí vyšší, než je tomu v tuzemsku vyplatí se poplatníkovi metoda zápočtu. Tato daň však musí být vyšší než 20,1 % protože právě tímto procentem jsou zdaňovány české příjmy. Naopak metoda vynětí je pro poplatníka lepší v případě, kdy příjmy plynou ze státu, ve kterém je sazba daně nižší.

V kapitole 4.2 bylo ověřeno, že SZDZ mají opravdu v daňové politice nezastupitelnou funkci, a to z toho důvodu, že vypočtená daň byla právě pomocí SZDZ ve většině případů ve stejné výši. Sjednocování a harmonizace přímých daní napomáhá k postupným odbouráváním nesouladů v jednotlivých vnitrostátních zákonech a podporuje tak mezinárodní rozvoj.

## Seznam použité literatury

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace 2014*, Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s. 248 s, ISBN 978-80-87974-06-3.

KOLEKTIV AUTORŮ. Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2017. 25 vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 367 s. ISBN 978-80-7554-064-5.

MILLER, Angharad and Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 5th ed. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 912 s. ISBN 978-1-78043-785-9.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

PILÁTOVÁ, J., J. Dlabačová a P. Kyselák . *Metodické aktuality Svazu účetních, Novinky v účetnictví podnikatelů a v daních z příjmů 2017 a 2018*. Praha: Svaz účetních České republiky, z.s., 2018, 64 s, ISBN 978-80-87367-85-8.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

SOJKA, Vlastimil. 2017. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5, 2017.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. 2016. *Cizinci a daně. Zdaňování příjmů fyzických osob - cizích příslušníků v České republice*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 256 s. ISBN 978-80-7552-285-6, 2016.

## Právní předpisy

MFČR 1997, *Pokyn D-154, k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů*, 1997, čj. 251/1 890/1997, č. 2. ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 95/2000 Sb. m. s. mezi Českou republikou a Belgickým královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. č. 95/2000, částka 40, s. 1594-1688. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=95/2000&typeLaw=mezinarodni\\_smlouva&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=95/2000&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 200/1991 Sb., mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Brazílské federativní republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 200/1991, částka 40, s. 951-959. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=200/1991&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=200/1991&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 49/2012 Sb., m. s. mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu – zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: *Sbírka mezinárodních smluv České republiky*. č. 49/2012, částka 26, s. 1055-1099. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=49/2012&typeLaw=mezinarodni\\_smlouva&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=49/2012&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 17/1985 Sb., mezi Československou socialistickou republikou a Italskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 17/1985, částka 4, s. 114-123. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=17/1985%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=17/1985%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 39/2015 Sb., m. s. mezi Českou republikou a Kolumbijskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: *Sbírka mezinárodních smluv České republiky*. č. 39/2015, částka 24, s. 5418-5464. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=39/2015%20&typeLaw=mezinarodni\\_smlouva&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=39/2015%20&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 170/1995 Sb., mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 170/1995, částka 45, s. 2082-2091. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=170/1995%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=170/1995%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 22/1995 Sb., mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku a oboru daní z příjmu a z majetku.



In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 22/1995, částka 5, s. 382-390. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=22/1995%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=22/1995%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 18/1984 Sb., mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 18/1984, částka 3, s. 61-69. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=18/1984%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=18/1984%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Smlouva č. 75/2008 Sb., m. s. mezi Českou republikou a Novým Zélandem o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: *Sbírka mezinárodních smluv České republiky*. č. 75/2008, částka 30, s. 2295-2312. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=75/2008%20&typeLaw=mezinarodni\\_smlouva&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=75/2008%20&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN 1801-0393

Smlouva č. 32/1994 Sb., mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 32/1994, částka 10, s. 198-210. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=32/1994%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=32/1994%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Vyhláška č. 132/1979 Sb., o Smlouvě mezi vládou Československé socialistické republiky a vládou Republiky Srí Lanka o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. č. 132/1979, částka 25, s. 643-648. Dostupné také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=132/1979%20&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=132/1979%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1801-0393.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87, s. 4038-4104. Dostupný také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1211-1244.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3474-3491. Dostupný také z: [http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy). ISSN: 1211-1244.

### **Elektronické dokumenty a ostatní**

CFO World. 2013. *Solidární zvýšení daně u zahraničních příjmů*. [Online] ze dne 26. června 2013. GŘ [26. 6. 2013]. Dostupné z: <https://cfoworld.cz/legislativa/solidarni-zvyseni-dane-u-zahranicnich-prijmu-2446>.

GŘ. 2015. *Pokyn GŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*. [Online] ze dne 6. února 2015. GŘ [6. 2. 2015]. Dostupné z: <https://i.info.cz/files/podnikatel/187/pokyn-gr-d-22-1.pdf>.

GŘ. 2017. *Pokyn GŘ D-36 ke stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2017 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017*. [Online] ze dne 4. 1. 2018. GŘ [4. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni>.

KMPG. 2018. *Individual income tax rates table* [Online] ze dne 26. února 2018 [26. 2. 2018]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/individual-income-tax-rates-table.html>.

MFČR 2017. *Přehled platných smluv*. [Online] ze dne 12. prosince 2017. MFČR [12. 12. 2017]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

MFČR 2018. *Základní informace* [Online] ze dne 5. března. 2018 MFČR [5. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/zakladni-informace>.

MFČR 2018. *Zrušení superhrubé mzdy sníží odvodovou zátěž a zpřehlední daně*. [Online] ze dne 9. února 2018. MFČR [9. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/zruseni-superhrube-mzdy-snizi-odvodovou-31006>.

OECD 2018. *Personal income tax rates* [Online] ze dne 25. března. 2018 OECD [25. 3. 2018]. Dostupné z: [http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE\\_I1](http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1).

## Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DPFO	Daňové přiznání z příjmů fyzických osob
DŘ	Daňový řád
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
NZ	Nový Zéland
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OEEC	Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci
OSN	Organizace spojených národů
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnícká osoba
ZDP	Zákon o daních z příjmů
SRN	Spolková republika Německo
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018

  
Bc. Zuzana Trasoňová

## **Seznam příloh**

Příloha 1: Struktura modelu OECD

Příloha 2: Struktura modelu OSN

Příloha 3: Kurzy měn dle Pokynu GFŘ D-36 platné k 31. 12. 2017

Příloha 4: Daňové přiznání z příjmů fyzických osob k Příkladu 4.2 - metoda zápočtu

Příloha 5: Daňové přiznání z příjmů fyzických osob k Příkladu 4.2 - metoda vynětí